MIESIĘCZNIK

Rachunkowość podatki

TREŚĆ NUMERU:

ROK III. NUMER 2 (20) LUTY 1949 CENA EGZ. 125 ZŁ

WYDAWCA: SPÓŁDZIELNIA WYDAWNICZA „ŻYCIE GOSPODARCZE"

BRONISŁAW BLASS (Warszawa)
IGNACY PATRYCHA (Bytom)

Projekt reformy jednolitego planu kont

Część VI A.

(ARTYKUŁ DYSKUSYJNY)

Wstęp.

Przechodząc z kolei do podstawowych klas projektowanego planu kont, przeznaczonych dla ustalania kosztów działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego zgodnie z jego powołaniem i wyznaczonym mu programem produkcji, uważamy za stosowne naświetlenie kilku zasadniczych założeń naszego rozumowania, na których oprze się systematyka kontowa dalszych dwóch klas, technika postępowania księgowego, a w końcowym efekcie formy sprawozdawczości i zasady analizy sprawozdań rachunkowych przedsiębiorstwa.

Założenia te są następujące:

1) Przedmiotem ewidencji księgowej na odcinku produkcji będzie ustalenie efektywnego kosztu produkowania w usystematyzowanym układzie, który by odpowiadał założeniom planu finansowo-gospodarczego, przez co będzie możliwe okresowe porównywanie i analizowanie gospodarki przedsiębiorstwa i jego poszczególnych wydziałów.

2) Wszystkie fazy transformacji dóbr, konsumowanych przez przedsiębiorstwo w procesie produkcji, winny znaleźć swoje odzwierciedlenie w księgowości i winny być rejestrowane w formie określonych pojęciowo i w miarę możności typowych zdarzeń księgowych na kartach kontowych w księgowości.

Posługiwanie się tzw. arkuszami rozliczeniowymi, rozdzielczymi lub t. p. będzie możliwe jedynie tylko w celu przejściowego i pomocniczego rejestrowania i systematyzowania pewnych zapisów, wynikających z odnośnych **dokumentów**, znajdujących się w księgowości.

Arkusze te nie będą mogły jednakże stanowić dokumentu same dla siebie, a tym bardziej wszelkie pozaksięgowe (statystyczne) systemy rozliczania kosztów nie będą mogły w praktyce księgowości znaleźć zastosowania.

3) Mówiąc wyżej o fazach **przekształcania się** wartości w procesie produkcji przedsiębiorstwa ograniczamy się do ostatniego etapu, kiedy skonsumowane wartości stają się lub są już kosztami nowo powstającego w wyniku produkcji towaru lub usługi i abstrahujemy od poprzednich dwóch etapów **przemieszczania się** dóbr w przedsiębiorstwie, które to etapy określa się pojęciami „wydatku" i „nakładu", a które są przedmiotem ewidencji poprzednio omówionych klas 1, 2 i 3.

4) Kryterium rozpoznawczym faz przekształcania się wartości, które będą przedmiotem ewidencji klas 5 i 6, a zarazem kryterium, na którym oprze się **zasadniczy** podział tych faz na te dwie klasy, będzie stosunek łącznej sumy skonsumowanych wartości, a więc kosztów powstających w toku osiągania celu przedsiębiorstwa — do końcowego efektu jego produkcji, którym jest wytworzony produkt.

Z tego punktu widzenia nastąpi podział na koszty **pośrednie** i koszty **bezpośrednie**, przy tym pierwsze z nich będą przedmiotem ewidencji klasy 5, a drugie — klasy 6 z tym, że koszty pośrednie, w ustalonych miesięcznych kwotach, dołączane będą zasadniczo do kosztów bezpośrednich, celem ustalenia w klasie 6 całkowitego kosztu.

(Znany w ekonomice podział kosztów na stałe i zmienne znajdzie zastosowanie jedynie na odcinku okresowej analizy, gdyż ścisłe przystosowanie kontowej ewidencji kosztów do takiego podziału musiałoby odsunąć na dalszy plan załatwienie wymogów operatywnej sprawozdawczości rachunkowej, niezbędnej dla codziennej działalności kierowniczych organów przedsiębiorstwa.

Jednakże w systematyce kont klas 5 i 6, którą niżej projektujemy, koszty pośrednie w znacznym stopniu wyczerpią nomenklaturę stałych kosztów, koszty zaś bezpośrednie pokryją się prawie całkowicie z kosztami zmiennymi).

5) Powyższy podział kosztów da się przeprowadzić ściśle w każdym procesie produkcyjnym i w każdej branży, w analogicznym więc układzie będą one planowane i przewidywane w budżetach.

Tak koszty pośrednie jak i bezpośrednie dzielić będziemy z kolei na szereg stanowisk; pod którym to pojęciem rozumieć będziemy w dalszym ciągu zarówno poszczególne odcinki ruchu (dynamiki) przedsiębiorstwa, jak i poszczególne miejsca (statyczne) powstawania kosztów (przeistaczania się pierwotnych wartości), przy tym pod uwagę brać będziemy te stanowiska kosztów, które znająca charakter i organizację przedsiębiorstwa jego planująca komórka może przewidzieć i zaplanować.

Koszt stanowiskowy będzie — oczywiście—kosztem wtórnym i stanowić będzie **kompleks** prostych rodzajowych nakładów, poniesionych lub zarachowanych na dane stanowisko w danym okresie obrachunkowym.

Obliczenie planowego kosztu stanowiskowego oprze się na wymiernych (normatywnych) jednostkach i wskaźnikach ilościowych konsumowanych na tym stanowisku dóbr, stąd łatwo będzie dojść do planowej wysokości kosztu.

Komasacja poszczególnych stanowisk w bardziej ogólne zespoły kosztów pośrednich lub bezpośrednich odbywać się będzie od dołu w górę w oparciu

o kryteria wynikające ze struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa lub z toku procesu produkcji.

Na tych przesłankach oprze się — z jednej strony — właściwa metoda planowania przemysłowo-finansowego, zmierzającego między innymi do ustalenia ogółu środków finansowych, potrzebnych przedsiębiorstwu dla jego działalności, a z drugiej strony — kontowa i subkontowa rozbudowa księgowej ewidencji.

6) Oprócz powyższego rozróżniać będziemy jeszcze koszty **towarzyszące** produkcji, pod którym to pojęciem ruzumiemy

a) nie zaplanowane, bo wynikające nieobiektywnie w procesie produkcji straty produkcyjne (brak, przestoje),

b) zaplanowane i ujęte w odrębne budżety koszty o specjalnym znaczeniu (np. koszty ochrony pracy).

Wyodrębnienie w ewidencji kosztów ad a) uzasadnia się potrzebą analizy gospodarczej, kosztów zaś ad b) względami ewidencjonowania wykonania budżetu.

Tego rodzaju koszty zamierzamy ewidencjonować również w klasie 5, lecz w odróżnieniu od innych kosztów pośrednich łączna ich suma rozwiązywać się będzie w klasie 5 z kontami właściwych kosztów pośrednich przedsiębiorstwa.

7) Eliminujemy z użycia pojęcie nakładu, względnie kosztu pozaoperacyjnego (neutralnego, nadzwyczajnego) i zastępujemy je pojęciami **kosztów nieproduktywnych.**

Nie jest to jedynie zmiana z zakresu słownictwa, lecz zasadnicza zmiana kwalifikacyjna, albowiem koszty nieproduktywne jednocześnie zaszeregowujemy do rzędu pośrednich kosztów przedsiębiorstwa.

Takie koszty, jak niedobory kasowe, magazynowe, koszt zepsutych materiałów na składzie etc. zdarzają się w przedsiębiorstwach i nie mogą być pominięte w zespole jego kosztów.

Pozostaną jedynie (omówiliśmy je w V części naszego projektu) koszty działalności pozazakładowej przedsiębiorstw, w znaczeniu kosztów gospodarki nie wynikającej bezpośrednio z właściwego powołania przedsiębiorstwa.

Klasa 5.

Konta kosztów pośrednich i towarzyszących produkcji.

Konta tej klasy przeznacza się dla ewidencji:

1) kosztów powstających w związku z ogólnym kierownictwem (zarządem) zakładu i jego poszczególnych wydziałów produkcyjnych oraz innych kosztów, związanych **pośrednio** z właściwą działalnością przedsiębiorstwa i wynikających z opartej na zasadach prawidłowej gospodarki jego struktury organizacyjnej,

2) złożonych (wtórnych) kosztów specjalnych, **towarzyszących** działalności produkcyjnej głównych i pomocniczych wydziałów przedsiębiorstwa, które to koszty ze względu na swoją specyfikę zasługują na wyodrębnienie w ewidencji.

Konta tej klasy **przyjmują obciążenia** w korespondencji z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" klasy 3 oraz z kontami realizacji wytworów i świadczeń głównych i pomocniczych wydziałów właściwej produkcji (z klasy 8), przy tym — w pierwszym wypadku — będą to pierwotne rodzajowe nakłady, w drugim zaś — obliczona w cenach efektywnych lub zaliczeniowych wartość własnych wytworów i świadczeń oddanych na rzecz ogólnej administracji przedsiębiorstwa, na cele utrzymania jego wydziałów produkcyjnych itp.

W wyjątkowych wypadkach, które niżej omawiamy, konta tej klasy przyjmują również obciążenia z klasy 7, z kont gotowej produkcji i półfabrykatów.

Zapisanie na dobro sum zebranych na kontach tej klasy następuje zasadniczo w ciężar kont klasy 6 (konta kalkulacji kosztów produkcji głównej i pomocniczej) oraz bezpośrednio w ciężar kont kosztów własnych sprzedanych wytworów zasadniczej i pomocniczej produkcji w klasie 8.

Wyjątkowo (w wypadkach, które bliżej omawiamy) uznanie kont tej klasy nastąpi w ciężar konta 09 — „Wyniki" oraz w ciężar odnośnych subkont klas 1 i 2.

Schemat kont klasy 5 przedstawia się następująco:

50		Koszty ogólnozakładowe
	500	Koszty administracji ogólnej zarządu przedsiębiorstwa
	501	Koszty ogólne produkcji
	502	Nieproduktywne koszty ogólnozakładowe
	503	Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych
51		Koszty wydziałowe
	510	Energia produkcyjna
	511	Koszty osobowe wydziału
	512	Koszty ochrony i bezpieczeństwa pracy
	513	Koszty utrzymania budynków wydziału produkcyjnego
	514	Koszty utrzymania maszyn i urządzeń technicznych
	515	Amortyzacja majątku trwałego oraz małocennych i krótkotrwałych instrumentów i inwentarza
	516	Bieżący remont budynków, maszyn, urządzeń i inwentarza
	517	Przewozy wewnętrzne
	518	Nieproduktywne koszty wydziałowe
	519	Przeniesienie kosztów wydziałowych
52		Koszty zaopatrzenia materiałowego
	520	Koszty zarządu (dyrekcji, oddziału) zaopatrzenia materiałowego
	521	Koszty sprowadzenia materiałów
	522	Koszty składowania i dystrybucji
	523	Różnice fakturowe lub odchylenia od planowych cen na materiały
	524	Przeniesienie kosztów zaopatrzenia materiałowego
53		Koszty zbytu i sprzedaży
	530	Koszty zarządu (dyrekcji, oddziału) zbytu i sprzedaży
	531	Koszty składowania gotowej produkcji i półfabrykatów

532 Koszty ekspedycji i transportu
533 Przeniesienie kosztów zbytu i sprzedaży
54 Koszty ochrony i bezpieczeństwa pracy
540 Koszty odzieży ochronnej
541 Koszty specjalnego odżywiania pracowników, zatrudnionych w ciężkich warunkach pracy
542 Koszty utrzymania urządzeń sanitarnych i punktów pomocy lekarskiej
543 Koszty utrzymania urządzeń wentylacyjnych i urządzeń bezpieczeństwa pracy
544 Koszty propagandy bezpieczeństwa pracy (akcji uświadamiania i szkolenia pracowników)
545 Przeniesienie kosztów ochrony i bezpieczeństwa pracy
55 Koszty braku produkcyjnego
550 Brak produkcyjny powstały (stwierdzony, ustalony) w procesie produkcji
551 Brak produkcyjny powstały (stwierdzony, ustalony) w wydziale produkcyjnym
552 Brak produkcyjny powstały (stwierdzony, ustalony) w centralnym (głównym) składzie gotowej produkcji
553 Brak produkcyjny powstały (stwierdzony, ustalony) u odbiorcy (reklamowany)
554 Przeniesienie kosztów braku produkcyjnego
56 Koszty przestojów w produkcji
560 Koszty przestojów powstałych wskutek awarii
561 Koszty przestojów powstałych wskutek błędów i niedociągnięć organizacyjnych w wydziałach
562 Koszty przestojów powstałych z winy oddziałów zarządu przedsiębiorstwa
563 Koszty przestojów powstałych z przyczyn zewnętrznych
564 Przeniesienie kosztów przestojów w produkcji
57, 58, 59 Konta kosztów towarzyszących produkcji, wynikające z branżowych instrukcji kalkulacyjnych lub ze specjalnych zarządzeń.

Koszty ogólnozakładowe (50).

Są to koszty, powstające w związku z organizacją i obsługą produkcji oraz z zarządzaniem (kierownictwem) przedsiębiorstwa, które ze względu na ich ogólny charakter nie mogą być odniesione w sposób bezpośredni ani na każdy wytwór (rodzaj produkcji lub świadczenia) przedsiębiorstwa, ani też na poszczególne jego wydziały produkcyjne.

Koszty te mieć będą zasadniczo charakter kosztów stałych, uniezależnionych od wahań i nasilenia procesu produkcyjnego, a budżetowanie ich w preliminarzach finansowych działalności produkcyjnej nastąpi odrębnie, w oparciu o strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa, dostosowaną do potrzeb, wynikających z jego powołania i programu produkcyjnego.

Nomenklatura pozycji budżetu kosztów ogólnozakładowych przedsiębiorstwa, a zarazem subkontowy podział dla potrzeb księgowej ich ewidencji — będzie następujący:

500 — Koszty administracji ogólnej zarządu przedsiębiorstwa
501 — Koszty ogólne produkcji
502 — Nieproduktywne koszty ogólnozakładowe
503 — Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych

Subkonto 500 — „Koszty administracji ogólnej zarządu przedsiębiorstwa" obejmować będzie:

500-0 — koszty osobowe zarządu (dyrekcji) przedsiębiorstwa,
a więc robociznę i świadczenia dla robotników oraz pensje i świadczenia dla pracowników umysłowych zarządu (dyrekcji) przedsiębiorstwa, wszystkich jego oddziałów (technicznych i administracyjnych), z wyjątkiem oddziału zaopatrzenia i oddziału zbytu, które wejdą w kompleks kosztów zaopatrzenia (konto 52) i kosztów zbytu (konto 53).

500-1 — koszty utrzymania budynku administracyjnego i inwentarza biurowego zarządu,
a więc:

a) oświetlenie biur zarządu —
— energię, zużywaną na cele oświetleniowe wraz z materiałami i urządzeniami oświetleniowymi, jak żarówki, przewody, wyłączniki itp. oraz robociznę monterów,

b) opał —
— paliwo lub energię (gaz, wodę, parę), zużywaną na cele opałowe, robociznę personelu związanego z obsługą urządzeń ogrzewania w biurach zarządu,

c) wodę i kanalizację —
— koszt wody i utrzymanie urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych,

d) utrzymywanie w czystości pomieszczeń biurowych —
— wydatki na mydło, ścierki, miotły itp. oraz robociznę personelu sprzątaczek,

e) bieżący remont budynków, lokali i inwentarza biurowego —
— remonty i konserwacje według wartości fakturowej usług obcych firm lub wartość zużytych na konserwacje i remonty materiałów i robocizny — w wypadku wykonywania prac konserwacyjnych we własnym zakresie,

f) koszt odsetek i prowizji bankowych oraz koszty wynikające z obsługi kredytów,

g) amortyzację majątku trwałego (budynków i inwentarza) oraz inwentarza krótkotrwałego i małocennego, eksploatowanego w biurach zarządu,

h) czynsz za dzierżawione lokale i urządzenia biurowe,

i) inne podobne, a wyżej nie wyszczególnione koszty utrzymania budynków administracyjnych i inwentarza biurowego.

500-2 — koszty delegacji i reprezentacji w związku z zarządzaniem przedsiębiorstwem i z innymi potrzebami gospodarczymi (delegacje, opłaty przeniesień służbowych, koszty reprezentacji itp.), poza delegacjami w sprawach zaopatrzenia materiałowego i zbytu.

500-3 — koszty miejscowych przejazdów i transportu osobowego,
a więc przejazdy w obrębie miejscowości w której znajduje się przedsiębiorstwo (tramwajowe autobusowe itp. środkami lokomocji miejskiej) oraz usługi własnego parku samochodów osobowych obliczone według planowych cen zaliczeniowych pomocniczego wydziału transportowego (w korespondencji z kontem realizacji usług tego wydziału w klasie 8).

500-4 — koszty kancelaryjne i telekomunikacyjne
a więc:
a) materiały i przybory piśmienne, rysunkowe i druki,
b) książki i czasopisma,
c) koszty telekomunikacyjne wszelkiego rodzaju —
— opłaty pocztowo-portoryjne, telefoniczne, telegraficzne opłaty za włączenie do sieci dalekopisów, jak również płace telefonistek i techników, obsługujących własną centralę telefoniczną,
d) inne koszty kancelaryjne.

500-5 — inne koszty administracji ogólnej zarządu,
a więc pozostałe, wyżej nie wymienione koszty, jak np. koszty dekoracji gmachów w czasie świąt państwowych i uroczystości z różnych okazji, koszty wydawnictw katalogów, prospektów itp. informacyjno-reklamowej literatury (oprócz biuletynów i miesięczników fachowych ,których wydawnictwo musi się w pełni odpłacić) itd.

Subkonto 501 — „Koszty ogólne produkcji" — obejmować będzie:

501-0 — Koszty utrzymania budynków, urządzeń i inwentarza ogólnozakładowego, a więc analogiczne z wyszczególnionymi wyżej w uwagach do subkonta 500-1 (w punktach od a do i) koszty, dotyczące utrzymania obiektów i urządzeń gospodarczych o przeznaczeniu ogólnofabrycznym poza budynkami administracji zarządu zakładu i inwentarzem przez zarząd eksploatowanym oraz poza budynkami fabrycznymi wydziałów głównej i pomocniczej produkcji oraz przywydziałowych magazynów.

W uzupełnieniu podanej w uwagach do subkonta 500-1 nomenklatury tych kosztów dodać tu należy (j) koszty utrzymania podwórzy fabrycznych, placów i zieleńców, trotuarów i nawierzchni ogólnozakładowych,

501-1 — koszty utrzymania fabrycznych (ogólnozakładowych) laboratoriów oraz kosztów prób i doświadczeń ,
a więc koszty utrzymania zakładowych laboratoriów, kontrolujących jakość oddawanego do produkcji surowca, materiałów i paliwa oraz badających jakość gotowej produkcji, a także koszty bieżących prób i doświadczeń dokonywanych poza własnymi laboratoriami (opłaty za analizy itp.), mających na celu usprawnienie produkcji i udoskonalenie organizacji pracy.

501-2 — koszty praktyki produkcyjnej i wynagrodzeń uczniów, a więc koszty wynagrodzenia odbywających praktykę studentów wyższych i średnich uczelni wraz z innymi kosztami ich utrzymania na praktyce (diety, mieszkania itp.).

501-3 — koszty zakładowej straży przemysłowej i pożarnej oraz brygad ratowniczych, a więc koszty wynagrodzenia składu personalnego straży i specjalnych brygad ratowniczych. koszty utrzymania budynków i urządzeń przeciwpożarowych i ratowniczych itp.

501-4 — koszty racjonalizacji i ulepszeń technicznych, a w szczególności koszty sporządzania modeli i badania ich działania (eksperymenty).

501-5 — inne koszty ogólne przedsiębiorstwa obejmą nie uwzględnione wyżej koszty, jak np.:
koszt zapłaconego podatku obrotowego oraz innych podatków państwowych i samorządowych, tyczących się samego przedsiębiorstwa,
koszty delegacji do spraw społecznych i wynagrodzenia za czas efektywnie nie przepracowany z różnych tytułów,
koszty narad wytwórczych i konferencji,
koszty inwentaryzacji itp.

Subkonto 502 — „Nieproduktywne koszty ogólnozakładowe" —

przeznacza się dla ewidencji odnoszących się do zakładu jako całości i wynikających obiektywnie w każdym przedsiębiorstwie kosztów, nie dających żadnych efektów gospodarczych, bądź też kosztów, wynikających z wadliwej organizacji pracy przedsiębiorstwa.

Są nimi:

502-0 — ofiary, subwencje i zasiłki udzielone oraz kary i grzywny zapłacone, a więc sporadyczne lub stałe ofiary i subwencje udzielane obcym, organizacjom i instytucjom (poza funduszem akcji socjalnej) oraz kary i grzywny, jak n. p. kary za przestój wagonów, kary konwencjonalne, grzywny administracyjne itp.

502-1 — niedobory i manka magazynowe i kasowe —
— wartość ilościowych niedoborów (mank) materiałów na centralnych składach, w wypadku niemożności stwierdzenia winnych, ich powstania i pociągnięcia ich do odpowiedzialności i zapłaty odszkodowania oraz wartość niedoborów kasowych.
Uwaga: Przedmiotem ewidencji tego subkonta nie będą stwierdzone przy inwentaryzacji niedobory gotowej produkcji, powstałe z nieustalonych przyczyn, albowiem zarejestrowanie tych stwierdzonych niedoborów w księgach nastąpi przez zestornowanie zapisu przychodowego w części, odnoszącej się do brakującej ilości, przy zachowaniu korespondencji, obowiązującej pomiędzy kontami klas 6 i 7, która omówiona zostanie w następnych częściach naszego artykułu.

502-2 — manka jakościowe materiałów i brak produkcyjny,
a więc wartość zepsutych i zniszczonych materiałów w czasie znajdowania się ich w centralnych składach przedsiębiorstwa oraz brak produkcyjny, powstały na tychże składach, w wartości przeniesionej z subkonta 554 — „Przeniesienie kosztów braku produkcyjnego" — według zasad tam bliżej określonych.

502-3 — przestoje w produkcji —
— koszt przestojów w procesie produkcyjnym, powstały z winy dostawców surowców i usług (vide uwagi do subkonta 563-0) oraz powstały z ogólnych przyczyn wewnętrznych (vide uwagi do subkonta 562).
Wysokość kosztów przestoju ustalona zostanie według zasad, podanych przy koncie 56 — „Koszty przestojów w produkcji".

502-4 — inne nieproduktywne koszty ogólne obejmą wszelkie o podobnym, co wyżej, charakterze, lecz nie wyszczególnione tam koszty.

Uwaga:

Przeciwstawne powyższej nomenklaturze **zdarzenia**, jak np. fakty otrzymania odszkodowań konwencjonalnych (vide 502-0), stwierdzenie superatów w magazynach materiałów, wynikłych z nieustalonych przyczyn (vide 502-1) itp. **będą księgowane na dobro odpowiednich subkont** klasy 3 (381 i 388), **i zostaną tam wysaldowane** z nakładami, podlegającymi przeniesieniu za pośrednictwem konta 39 na odpowiednie wyżej wymienione subkonta kosztów nieproduktywnych.

Subkonto 503 — „Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych".

Na ciężar tego subkonta przenoszone są miesięcznie w jednej sumie ogólnej koszty zebrane na szczegółowych pozycjach nomenklaturowych subkont 500, 501 i 502, celem ich proporcjonalnego rozdzielenia na ciężar kont klasy 6 i wprowadzenia do kosztów zasadniczej produkcji według klucza, wynikającego z branżowej instrukcji kalkulacyjnej i założonego w planie finansowym na dany okres.

Koszty ogólnozakładowe — **w zasadzie** będą rozdzielane wyłącznie na wydziały, produkujące **główne** wytwory przedsiębiorstwa.

Natomiast produkcja i usługi **pomocniczych** wydziałów produkcyjnych **nie będą obciążane ogólnozakładowymi kosztami, z wyjątkiem** tej **części** produkcji i usług tych wydziałów, **która realizowana jest poza przedsiębiorstwo** (dla obcych) oraz **dla działalności inwestycyjnej i kapitalno-remontowej,** prowadzonej sposobem gospodarczym.

W tych przypadkach stosowane będą stawki narzutowe, wynikające z planu finansowego, **a więc w zaliczeniowo-planowej** wysokości, **która korekturze nie podlega** (różnice in plus lub in minus, wynikłe z ustalenia definitywnego kosztu ogólnozakładowego rozdzielone zostaną w kompleksie reszty kosztów na konta zasadniczej produkcji w klasie 6).

W wypadku stwierdzenia braku produkcyjnego, do kosztów tego ostatniego zaliczona będzie również część kosztów ogólnozakładowych, w wysokości ustalonej według zasad podanych w uwagach do niżej omawianego konta 55 — „Koszty braku produkcyjnego".

Uwagi ogólne do konta 50

I. Jak wynika z podanego wyżej komentarza, subkonta tego konta korespondują, jak następuje:

Ia. **Subkonto 500-0** — „Koszty osobowe zarządu (dyrekcji) przedsiębiorstwa" — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien"**

z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" —
— robocizna i świadczenia dla robotników oraz pensje i świadczenia dla pracowników umysłowych, w części odnoszącej się do personelu pracowniczego zarządu (dyrekcji) przedsiębiorstwa na podstawie rozdzielnika nakładów zebranych na kontach 30 i 31 klasy 3,

b) **po stronie „Ma"**

z subkontem 503 — „Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych" —
— przeniesienie miesięcznej kwoty kosztów osobowych zarządu (dyrekcji) przedsię-

biorstwa, z wyjątkiem oddziałów zaopatrzenia i zbytu

Ib. **Subkonto 500-1** — „Koszty utrzymania budynków administracyjnych i inwentarza biurowego zarządu" — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien"**

1) z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" —

— proste nakłady poniesione lub zarachowane w danym okresie na utrzymanie budynków i inwentarza biurowego zarządu, na podstawie rozdzielników do odpowiednich subkont nakładów klasy 3,

2) z kontami realizacji wytworów i usług produkcji wydziałów głównych i pomocniczych w klasie 8 —

— wartość własnych wytworów zużytych i usług świadczonych na rzecz utrzymania budynków administracyjnych zarządów, po cenie efektywnej lub zaliczeniowej.

b) **po stronie „Ma"**

z subkontem 503 — „Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych" —

— przeniesienie miesięcznej kwoty kosztów utrzymania budynków i inwentarza biurowego zarządu (dyrekcji).

Ic. **Subkonto 500-2** — „Koszty delegacji i reprezentacji" — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien"**

z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" —

— poniesiony w okresie obrachunkowym koszt delegacji i reprezentacji w związku z zarządzaniem przedsiębiorstwem, zaewidencjonowany — między innymi tego rodzaju kosztami — na subkoncie 384.

b) **po stronie „Ma"**

analogicznie jak poprzednie subkonta.

Id. **Subkonto 500-3** — „Koszty przejazdów miejscowych i transportu osobowego" — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien"**

1) z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" —

— koszty transportu obcego, odnoszącego się do miejscowych przejazdów pracowników zarządu, z rozdzielnika do subkonta 342,

2) z kontem realizacji usług wydziału transportowego w klasie 8 —

— wartość usług własnego parku samochodów osobowych w cenach zaliczeniowych.

b) **po stronie „Ma"**

analogicznie jak poprzednie subkonta.

Ie. **Subkonto 500-4** — „Koszty kancelaryjne i telekomunikacyjne" — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien"**

z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" —

— proste nakłady, nazwane w tytule subkonta, odnoszące się do zarządu zakładu, na podstawie rozdzielników do kont 30 i 31 (płace telefonistów i techników, obsługujących własne centrale telefoniczne) oraz do subkont 321, 385, 387 itd.

b) **po stronie „Ma"**

jak poprzednie subkonta.

If. **Subkonto 500-5** — „Inne koszty administracji ogólnej zarządu" — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien"**

z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" —

— proste nakłady, nazwane w uwagach do do tego subkonta.

b) **po stronie „Ma"**

z subkontem 503 — „Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych" —

— przeniesienie miesięcznej sumy kosztów zebranych na subkoncie 500-5.

Ig. **Subkonto 501-0** — „Koszty utrzymania budynków, urządzeń i inwentarza ogólnozakładowego" — **koresponduje:**

po stronie „Winien" i „Ma" analogicznie jak podano w punkcie Ib. (w uwadze do subkonta 500-1), w zastosowaniu do wszystkich podanych w komentarzu do tego subkonta kosztów, poza utrzymaniem budynków administracji zarządu zakładu i inwentarza przez zarząd eksploatowanego, poza utrzymaniem budynków przemysłowych wydziałów oraz poza utrzymaniem budynków centralnych (głównych magazynów materiałów i gotowej produkcji.

Ih. **Subkonto 501-1** — „Koszty utrzymania fabrycznych (ogólnozakładowych) laboratoriów oraz koszty prób i doświadczeń" — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien"**

1) z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" —

— proste nakłady, odnoszące się do utrzymania laboratoriów fabrycznych, nie wchodzących w zasięg działalności instytutów naukowo-badawczych oraz koszty analiz, dokonywanych przez obcych,

2) z kontem realizacji własnych wytworów i usług z klasy 8 —

— koszt oddanych do analizy wytworów, które straciły wskutek badań swoją wartość użytkową,

— wartość usług, świadczonych na rzecz laboratoriów przez wydziały pomocnicze (transport, energia własna itp.).

b) **po stronie „Ma“**

z subkontem 503 — „Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych“ —
— przeniesienie miesięcznej sumy kosztów utrzymania laboratoriów.

Ii. **Subkonto 501-2** — „Koszty praktyki wakacyjnej i wynagrodzeń uczniów“ — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien“**

z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów“ —
— wynagrodzenia i wszelkie świadczenia dla odbywających na zakładzie praktykę studentów uczelni wyższych i średnich oraz inne koszty, wynikające z zarządzeń o wynagrodzeniu i zaopatrzeniu praktykantów.

b) **po stronie „Ma“**

analogicznie jak poprzednie subkonta.

Ij. **Subkonta 501-3 — oraz 501-4 korespondują** analogicznie jak wyżej, w zakresie podanej w komentarzu do nich nomenklatury.

Ik. **Subkonto 501-5** — „Inne koszty ogólne przedsiębiorstwa“ — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien“**

z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów“ —
— nazwane w komentarzu do tego subkonta koszty ogólne przedsiębiorstwa.

b) **po stronie „Ma“**
jak wszystkie wyżej omówione subkonta.

Il. **Subkonto 502-0** — „Ofiary, subwencje i zasiłki udzielone oraz kary i grzywny zapłacone“ — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien“**

z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów“ —
— suma kwot zaewidencjonowanych na subkontach 380 i 381.

b) **po stronie „Ma“**
z subkontem 503 — „Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych“.

Ił. **Subkonto 502-1** — „Niedobory i manka magazynowe i kasowe“ — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien“**

z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów“ —
— wartość niedoborów materiałowych
— wartość niedoborów kasowych
po odliczeniu nadwyżek (zgodnie z uwagą do subkonta 502).

b) **po stronie „Ma“**

analogicznie jak wszystkie powyżej wymienione subkonta.

Im. **Subkonto 502-2** — Manka jakościowe materiałów i braków produkcyjnych“ — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien“**

1) z kontem 39—„Przeniesienie nakładów“—
— wartość zepsutych i zniszczonych na centralnym składzie materiałów, odpisanych uprzednio na odpowiednie subkonta konta 32,

2) z subkontem 554 — „Przeniesienie kosztów braku produkcyjnego“ —
— wartość braku produkcyjnego, ustalona na subkontach 552 i 553 według zasad wyszczególnionych w uwagach do tych subkont.

b) **po stronie „Ma“**

analogicznie jak poprzednie subkonta.

In. **Subkonto 502-3** — „Przestoje w produkcji“ — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien“**

z subkontem 564 — „Przeniesienie kosztów przestojów w produkcji“ —
— przeniesiony koszt dłuższego przestoju, powstałego z przyczyn ogólnozakładowych, ustalony na subkontach 562 i 563-0 według zasad, podanych w uwagach do tych subkont

b) **po stronie „Ma“**

analogicznie jak poprzednie subkonta.

Io. **Subkonto 502-4** — „Inne nieproduktywne koszty ogólne“ — **koresponduje:** w zakresie swojej nomenklatury analogicznie jak pokrewne mu, wyżej omówione subkonta.

Ip. **Subkonto 503** — „Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych“ — **koresponduje:**

a) **po stronie „Winien“**

z subkontami 500, 501 i 502 —
— przejęcie miesięcznych sum kosztów, zebranych na tych subkontach,

b) **po stronie „Ma“**

1) z kontami produkcji wydziałów pomocniczych w klasie 6 —
— część kosztów ogólnozakładowych, przypadająca na wartość usług pomocniczych wydziałów produkcyjnych, świadczonych obcym, oraz dla inwestycyj i kapitalnych remontów wykonywanych we własnym zakresie, **zaliczona** w planowo ustalonym narzucie procentowym.

2) z odnośnymi subkontami konta 55 — „Koszty braku produkcyjnego“ —
— **zaliczona** do kosztów braku produkcyjnego część kosztów ogólnozakładowych, ustalona w trybie podanym w uwagach do konta 55.

3) z kontami produkcji wydziałów głównych w klasie 6 —
— **pozostała** część faktycznych miesięcznych kosztów ogólnozakładowych, przypadająca na poszczególne wydziały zasadniczej produkcji z rozdzielnika, ustalonego na podstawie branżowej instrukcji kalkulacyjnej i przyjętego do planu finansowego.

II. Konto 50 zamyka się miesięcznie bez sald.

III. Analityczna ewidencja do poszczególnych subkont szczegółowych konta 50 prowadzona będzie

na wielokolumnowych kartach lub na wielu kartach, osymbolizowanych cyframi po kresce poziomej, przy czym (w pierwszym) poszczególne kolumny lub (w drugim przypadku) poszczególne karty przeznaczone będą dla ewidencjonowania zaszłości zgodnie z pozycjami i nomenklaturą preliminarza kosztów ogólnozakładowych.

IV. **Subkonto 500** — „Koszty administracji ogólnej zarządu przedsiębiorstwa" —

ewidencjonować będzie wykonanie budżetu administracyjnego każdego przedsiębiorstwa, ustalanego na każdy okres obrachunkowy i zatwierdzanego przez nadrzędny w stosunku do przedsiębiorstwa organ. **(c. d. n.)**

STANISŁAW CZYHAK (Katowice)

Księgowanie ubytków w majątku trwałym przedsiębiorstw państwowych

Bez względu na wyniki, jakie przyniesie tocząca się obecnie na łamach prasy fachowej dyskusja nad zamierzoną reformą Jednolitego Planu Kont, można już dziś powiedzieć w sposób stanowczy, że reforma ta nastąpi. Tego wymaga rozwój potrzeb księgowości na tle realizacji programu uspołecznionego życia gospodarczego kraju.

Jeżeli jednak taki czy inny układ systemu kontowego, wiążący w logiczny sposób całość zjawisk gospodarczych danego przedsiębiorstwa jest tylko ustaleniem konwencyjnym. to do rzędu spraw ważnych trzeba zaliczyć przede wszystkim konieczność poddania rewizji naszych dotychczasowych poglądów na niektóre procesy gospodarcze, rejestrowane w bilansie przesiębiorstwa.

W sferze poruszanego tu zagadnienia leży również gospodarka majątkiem trwałym. a w szczególności księgowe ujęcie zmian w bilansie przedsiębiorstwa, wywołanych ubytkiem niektórych składników majątku trwałego. Ubytek tego majątku powstaje albo przez odstąpienie go osobom trzecim, albo z powodu zużycia w drodze normalnego procesu eksploatacyjnego, albo wreszcie z powodu zniesienia lub zniszczenia.

W pierwszych dwóch wypadkach ubytek majątku w zasadzie nie pociąga za sobą straty, podczas gdy wypadki pozostałe niewątpliwie ją spowodują. Odpłatne odstąpienie majątku może być połączone ze stratą, jeżeli na pokrycie ewentualnej różnicy pomiędzy wartością bilansową przedmiotu majątku a uzyskaną sumą sprzedaży nie wystarczą kwoty nagromadzone na koncie umorzeń majątku trwałego w okresie jego użytkowania.

W konsekwencji księgowego likwidowania odnośnych pozycji majątkowych częstym zjawiskiem na kontach rozliczeń tych likwidacji mogą być różnice, które ostatecznie są umieszczone w rachunku wynikowym. Dotychczasowa słuszność takiego postępowania została podważona. W socjalistycznym ustroju państwa, które jest właścicielem znakomitej większości przedsiębiorstw przemysłowo - handlowych, podstawowym instrumentem gospodarowania jest **planowanie**.

W planach gospodarczych przedsiębiorstwa państwowego uwidocznione są przewidywane wyniki jego działalności operacyjnej i tylko te wyniki winny być przedmiotem sprawozdania w zestawieniu, które nazywamy rachunkiem wyników.

Do planów gospodarczych przedsiębiorstwa wprowadzane są przewidywane nakłady rzeczywiste, jak również rzeczywiste dochody. Obok nakładów rzeczywistych znajdą się również nakłady kalkulowane, a wśród nich mogą się znaleźć pozycje kalkulowanego ryzyka produkcyjnego.

Natomiast nie mogą się znaleźć w planach gospodarczych jakiekolwiek rezerwy lub fundusze, przeznaczone na pokrycie ewentualnych strat majątkowych. Sprawę tę reguluje zdecydowanie Instrukcja F 5 Departamentu Finansowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu.

Wniosek stąd jasny, że wszelkie odchylenia w stanie majątku przedsiębiorstwa, pochodzące ze zdarzeń stojących poza planem, należy rozliczać wyłącznie na kontach bilansowych, a w szczególności na koncie kapitału zakładowego (majątek przejęty przez zarząd państwa), które w przedsiębiorstwach państwowych w odróżnieniu od konta tej samej nazwy np. w spółkach akcyjnych. jest kontem elastycznym. Za pomocą tego konta przedsiębiorstwo państwowe rozlicza się w tych wypadkach z właścicielem, tj. Państwem, pomijając całkowicie operacyjny, a więc planowany rachunek wyników. Również na kontach bilansowych winny znaleźć wyraz ewentualne różnice, spowodowane rozliczeniem likwidowanych składników majątku trwałego, figurującego do tego czasu w bilansie przedsiębiorstwa.

Omawiając temat ubytku majątku trwałego i oddziaływanie tego ubytku na bilans przedsiębiorstwa, dochodzimy do stwierdzenia, że:

a) w każdym wypadku ubytku majątku trwałego kwota bilansowa aktywnych kont majątkowych ulegnie zmniejszeniu o wartość ubytku;

b) konta odpisów na umorzenie odnośnych pozycji majątkowych ulegną rozwiązaniu;

c) ostateczne saldo przejściowego konta rozliczenia likwidacji podlega rozwiązaniu w drodze przeniesienia na konta kapitałowe klasy 0, nie wyłączając możliwości księgowania na koncie kapitału zakładowego (majątku przejętego przez zarząd państwa).

Powyższa zasada obowiązuje wyłącznie w odniesieniu do tych przedmiotów majątku trwałego, które w szacunku według cen z lat 1938—1939 objęte zostały pierwszym bilansem otwarcia. Jeżeli jednak zwrócimy uwagę na fakt, że na kontach odpisów na umorzenie obok odpisów na zużycie, ustalonych w pierwszym bilansie otwarcia, oraz bieżących odpisów normalnych (obliczanych w stosunku 1 : 1), znajdują się odpisy obliczone przy zastosowaniu mnożników, wówczas księgowe rozliczenie ubytku majątku będzie miało przebieg następujący:

a) z kontem kapitału zakładowego (majątku przejętego przez zarząd państwa) korespondują poprzez użyte przejściowo konto rozliczeniowe.
   1) likwidujące się konto majątku trwałego,
   2) konto odpisów na umorzenie, objęte pierwszym bilansem otwarcia,

b) natomiast stan kont bieżących normalnych i bieżących nadzwyczajnych odpisów na umorzenie ulegnie rozwiązaniu przez przeniesienie salda tych kont na konto rezerw kapitałowych (podgrupa 081), za pośrednictwem wspomnianego poprzednio przejściowego konta rozliczeniowego.

Formułowanie treści zapisów księgowych winno być dokonywane w ten sposób, by dla celów sprawozdawczych można było ustalić dokładnie podział kwoty ubytku według jego przyczyn.

W wyniku przytoczonych księgowań kwota bilansowa kapitału zakładowego (majątku przejętego przez zarząd państwa) zmniejszy się o wartość netto danego przedmiotu majątku, podczas gdy stan konta rezerw kapitałowych wzrośnie o kwoty bieżących odpisów na umorzenie i to zarówno normalnych, jak i nadzwyczajnych.

Przedstawione wyżej ujęcie księgowe rozliczenia ubytków w stanie majątku trwałego, jak to już zaznaczono wcześniej, ma zastosowanie do wszelkich wypadków ubytków w majątku trwałym, obojętnie z jakich przyczyn ubytek powstał. Ujęcie to pokrywa się z ujęciem, ogłoszonym w numerze 3 Biuletynu Finansowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu, omawiającym jedynie przykład bezgotówkowego odstąpienia przedmiotu majątkowego z jednego przedsiębiorstwa państwowego innemu przedsiębiorstwu państwowemu.

Dobrze się stało, że taki właśnie przykład wybrano, gdyż tym samym bodaj że po raz pierwszy w publikacji dano wyraz zupełnie słusznemu poglądowi, że pomiędzy przedsiębiorstwami państwowymi w obrotach z tytułu przesunięć majątku trwałego, objętego pierwszym bilansem otwarcia, nie ma nie tylko obowiązku rozliczania tego rodzaju operacji za pomocą środków płatniczych, lecz więcej jeszcze: nie ma żadnych podstaw, by przedmioty majątkowe, zbędne w jednym przedsiębiorstwie państwowym, były odstępowane w innej wartości, aniżeli wynosi wartość przyjęta do pierwszego bilansu otwarcia w przedsiębiorstwie poprzednim. Pogląd ten należałoby jeszcze rozszerzyć, wzgl. uzupełnić, warunkując bezgotówkowość takich transakcji we wszystkich wypadkach, gdy stroną przejmującą jest jakiekolwiek bądź przedsiębiorstwo lub instytucja państwowa i to bez względu na to, jakiemu resortowi władz rządowych podlega. Przesunięcia w stanie majątku trwałego wpłyną na zmianę bilansów zainteresowanych jednostek państwowych, natomiast nie dozna zmiany bilans łączny Państwa.

Utrwalenie powyższej zasady ujednolici sposób działania komórek administracyjnych przedsiębiorstw państwowych.

Przejęte przedmioty majątku trwałego mogą być przedmiotem obrotu pieniężnego tylko wówczas, jeżeli stwierdzono, że są one majątkiem zbędnym i że w związku z a k c j ą s p e c j a l n ą u p ł y n n i a n i a r e m a n e n t ó w zakwalifikowano je do sprzedaży, a stroną nabywającą nie jest przedsiębiorstwo lub instytucja państwowa. W tych wypadkach powstaje obowiązek szacunkowego ustalenia aktualnej wartości danego przedmiotu majątkowego. Na koncie rozliczenia likwidacji tego przedmiotu powstanie różnica dodatkowa, której w żadnym razie nie należy uważać za zysk przedsiębiorstwa. Należy ją przenieść również na konto rezerw kapitałowych, podobnie jak to uczynimy z kwotami bieżących normalnych i nadzwyczajnych odpisów na umorzenie we wszelkich innych wypadkach wyksięgowania ubytków majątku trwałego.

Uwagi te, jak wiadomo, dotyczą wyłącznie majątku trwałego, przejętego i wniesionego do pierwszego bilansu otwarcia według cen z lat 1938/1939. Przy omawianiu poruszonego zagadnienia nie można jednak pominąć majątku trwałego, powstałego już w czasie działalności powojennej przedsiębiorstw państwowych. Zjawiska ubytku i ich przyczyny będą tutaj te same, co i w majątku przejętym. Wyksięgowanie ubytku z bilansu winno się odbyć:

1) **w wypadku odstąpienia majątku innemu przedsiębiorstwu państwowemu:**
   a) uznanie odnośnego konta majątku trwałego i
   obciążenie konta „Środki otrzymane",
   b) obciążenie konta odpisów na umorzenie i
   uznanie konta rezerw kapitałowych;

2) **w wypadku wycofania z powodu normalnego zużycia majątku:**
   a) uznanie odnośnego konta majątku trwałego i
   obciążenie konta „Majątek zamortyzowany",
   b) obciążenie konta odpisów na umorzenie i
   uznanie konta rezerw kapitałowych;

3) **w wypadkach zniszczenia lub zniesienia majątku:**
   a) uznanie odnośnego konta majątku trwałego i
   obciążenie konta „Majątek trwały utracony",
   b) obciążenie konta odpisów na umorzenie i
   uznanie konta rezerw kapitałowych.

Ewentualne koszty rozbiórki, wzgl. demontażu w pierwszym przykładzie obciążają przedsiębiorstwo przejmujące majątek, natomiast w dwóch ostatnich przykładach zarówno koszty wymienione, jak i ewentualny dochód ze sprzedaży złomu należy

rozliczyć poprzez konto przejściowe, którego saldo należy przenieść albo:

a) w ciężar konta „Utracone środki obrotowe“, albo

b) na dobro konta „Rezerwy kapitałowe“.

Z przytoczonego przebiegu księgowań wynika, że pojawiają się tu 3 konta:

a) aktywne „Majątek zamortyzowany“,

b) aktywne „Majątek trwały utracony“,

c) aktywne „Utracone środki obrotowe“.

W ten sposób na pierwszym z nich uwidoczniony zostanie stan majątku trwałego po zakończonym procesie umorzeniowym, na drugim figurować będzie wartość bilansowa straconego majątku, wreszcie na trzecim koncie znalazłyby wyraz koszty poniesione w związku z usunięciem zniszczonego lub zniesionego przedmiotu majątkowego, nie przewidziane w planie gospodarczym przedsiębiorstwa.

Wszystkie wymienione konta wejdą do bilansu zamknięcia z tym, że w następnym roku operacyjnym, po uzyskaniu zgody władz nadrzędnych, winny być skompensowane z kontem strony pasywnej bilansu, tj. kontem rezerw kapitałowych.

NASZA PIERWSZA ANKIETA!

PROF. TOMASZ LULEK (Kraków)

Zagadnienia „Jednolitego Planu Kont“

Część trzecia: Konta obowiązkowe i konta fakultatywne.

Uwaga wstępna

Zastosowanie Jednolitego Planu Kont w praktyce wydaje się zadaniem prostym i łatwym, o ile się je pojmuje jako wybór kont, które w danym przedsiębiorstwie mają być prowadzone, a opuszczenie kont nieaktualnych. Ale już tutaj pojawiają się trudności, bo nie można przy tym pominąć Instrukcji, która w swych wyjaśnieniach i uwagach zawiera istotne modyfikacje systemu kontowego, ustalonego w planie. Oprócz tego niektóre przepisy Instrukcji oraz dodane wzory okazują się w praktycznym zastosowaniu niewykonalne z powodu wewnętrznych sprzeczności. Dlatego już ułożenie konkretnego systemu kontowego, uzgodnionego wewnętrznie i wykonalnego w wszystkich jego częściach, wymaga uprzedniego dokładnego zapoznania się z treścią Instrukcji, jej postanowieniami i wzorami.

I. Prawna strona Instrukcji do Jednolitego Planu Kont.

Rozpatrzenie Instrukcji musi zwrócić uwagę przede wszystkim na jej stronę prawną, która dotąd była w dyskusji całkiem pomijana. Okaże się przy tym, że bliższe zbadanie tej właśnie strony rzuci światło pierwszorzędnej wagi tak na system Jednolitego Planu Kont, jak i jego praktyczne zastosowanie. Zarządzenie Ministra Przemysłu z dnia 6 grudnia 1945 r. o wprowadzeniu Jednolitego Planu Kont dla przedsiębiorstw administrowanych przez Państwo jest aktem ustawodawczo-administracyjnym z zakresu prawa handlowego. Reguluje ono tylko jeden odcinek tego prawa, a mianowicie rachunkowość jednej grupy przedsiębiorstw gospodarczych i może być uważane za szczegółowe rozwinięcie, rodzaj rozporządzenia wykonawczego do art. 54 kodeksu handlowego. Instrukcja. stanowiąca jego integralną część składową, zawiera liczne nakazy i zakazy pod nazwą postanowień uwag ogólnych szczegółowych, wyjaśnień i wzorów.

Zakazów jest niewiele, ale niektóre z nich zasługują na uwagę jako wyjaśnienie lub uzupełnienie nakazów. Najważniejszy z nich brzmi (str. 22 i 23 wydania urzędowego): „Niedopuszczalna jest zmiana przeznaczenia, numeracji lub nazw zamieszczonych w planie klas, grup i podgrup“. Oznacza on, że system kontowy Jednolitego Planu Kont ma charakter ściśle obowiązujący także pod względem formalnym. Zmianom mogą ulec tylko nazwy pojedynczych kont, wchodzących w skład grup czy podgrup. Drugi zakaz dotyczy ewidencji kontowej budowli (str. 25): „Przy klasyfikacji budowli nie należy dzielić wartości budynku, jeżeli ma on różnorodne przeznaczenie... Nie rozdziela się również wartości budynku w wypadku, gdy obejmuje różne oddziały fabryczne traktowane jako miejsca kosztów“. Trzeci zakaz dotyczy kontowania w klasie 3 (str. 35): „W klasie 3 nie mogą się mieścić wyroby własnej produkcji czy to dla celów sprzedaży czy też dla zużycia (np. narzędzia własnego wyrobu)“. Czwarty wreszcie zakaz dotyczy kontowania kosztów w klasie 4 (str. 37): „Tworzenie w klasie 4 kont funkcyjnych, wydziałowych itp., obejmujących różnorodne mieszane rodzaje kosztów, jest niedopuszczalne“.

Ze stanowiska prawniczego zasługuje na uwagę okoliczność, że obok przepisów przymusowych, obowiązujących bezwzględnie (jus cogens) znachodzą się w Instrukcji przepisy, których zastosowanie pozostawione jest woli przedsiębiorstwa (jus dispositivum). Podobną różnicę w charakterze przepisów prawnych spotykamy dość często w prawie prywatnym, tak handlowym, jak cywilnym. Prawnicy wyjaśniają tę różnicę w ten sposób, że przepisy przymusowe są podyktowane względem na dobro publiczne, a przepisy dyspozytywne dotyczą tylko interesu osób prywatnych i dlatego pozostawia się stronom swobodę w ich zastosowaniu lub uregulowaniu danej sprawy w inny sposób.[1])

Otóż w zarządzeniu wprowadzającym Jednolity Plan Kont dla przedsiębiorstw państwowych nie może wchodzić w rachubę rozróżnienie interesu publicz-

[1]) Por. np. F. Zoll Prawo cywilne. Poznań 1931, str. 12.

nego i prywatnego, tak że należałoby w nim oczekiwać tylko przepisów przymusowych, obowiązujących bezwzględnie. Jeżeli więc znajdują się w nim przepisy obu kategoryj, to przyczyną może być tylko większa lub mniejsza waga, przywiązywana tam do różnych uregulowanych spraw i zagadnień: sprawy ważniejsze są uregulowane w sposób przymusowy, sprawy mniej ważne w sposób dyspozytywny. Wynikają stąd następujące reguły postępowania przy zastosowaniu Jednolitego Planu Kont:

1) przepisy przymusowe należy wykonać zgodnie z ich treścią;

2) przepisy dyspozytywne można albo pominąć, albo wykonać zgodnie z ich treścią orientując się według korzyści, które ich wykonanie może przynieść przedsiębiorstwu, oraz według kosztów, których będzie wymagało.

Już z tego widać, że rozróżnienie przepisów przymusowych i dyspozytywnych w Instrukcji do Jednolitego Planu Kont ma znaczenie nie tylko prawniczo-akademickie, lecz także praktyczne. Jest ono tym większe, że 3 klasy kontowe (5, 6, 7), budzące najwięcej wątpliwości, sporów i projektów reformy, są w Instrukcji uregulowane częściowo przepisami przymusowymi, częściowo dyspozytywnymi, częściowo zaś kombinacją jednych i drugich. W szczególności klasy 5 i 6 są fakultatywne (nieobowiązkowe), a klasa 7 obowiązkowa z domieszką kont fakultatywnych. Racjonalne przeprowadzenie wykładu wymaga, aby najpierw przedstawić klasę 7 jako zasadniczo obowiązkową, a po niej dopiero klasy 5 i 6 jako fakultatywne, chociaż porządek liczb wskazywałby na odwrotną kolejność.

II. Obowiązkowa klasa 7.

Według wyjaśnień Instrukcji do klas 5, 6 i 7 (str. 38 wydania urzędowego) klasa 7 jest jedyną z tej trójki klasą obowiązkową i ma zawierać „konta grupowe kosztów, wynikające z arkusza rozliczeniowego klasy 4 lub z przeksięgowań w klasach 5 i 6". Jednakże w następnym zdaniu Instrukcja ogranicza to wymaganie do minimalnej liczby trzech kont, a mianowicie: 1) konta kosztów produkcji, 2) konta ogólnych kosztów sprzedaży, 3) konta specjalnych kosztów sprzedaży. Do tych 3 kont obowiązkowych musi być dodane jeszcze jako czwarte konto kosztów administracji, którego wymaga sama Instrukcja, choć w sposób tylko pośredni przez to, że dołączony do niej wzór rachunku wyników (str. 44) zawiera pozycję „ogólne koszty administracji fabrycznej"; tej pozycji musi w systemie kontowym odpowiadać konto administracji, a gdzie indziej niż w klasie 7 nie ma na nie miejsca. Także rozporządzenie bilansowe z 20 kwietnia 1934 wymaga umieszczenia kosztów administracji ogólnej na koncie strat i zysków jako osobnej pozycji po stronie strat (§ 3), z czego również wynika że w księdze głównej musi być prowadzone osobne konto administracji ogólnej, ażeby jego saldo mogło się dostać przy zamknięciu na konto strat i zysków. Musi ono wykazywać wydatki na utrzymanie kierownictwa ogólnego, służby kasowej, rachuby, kalkulacji, statystyki i kontroli, koszty biurowe i pocztowe, koszty konserwacji i amortyzację budynków administracyjnych, koszty utrzymania i amortyzację pojazdów, służących na potrzeby administracji, koszty podróży i reprezentacji w sprawach ogólnych, koszty prawne, opłaty związkowe itp. Są to wszystko wydatki dotyczące całego przedsiębiorstwa, nie związane ani z fabrykacją, ani ze sprzedażą wyrobów czy towarów handlowych.

Jeżeli przyjmiemy, że dane przedsiębiorstwo prowadzi tylko 4 konta obowiązkowe klasy 7, wymienione wyżej razem z kontem administracji, to przeniesienie sum kosztowych z kont klasy 4 do klasy 7 przy pomocy arkusza rozliczeniowego, przewidzianego na str. 39 Instrukcji, przedstawiałoby się przykładowo, jak następuje:

Konta klasy 4		Winien	Ma
Konto produkcji			161.055
Materiały fabrykacyjne	42.108		
Robocizna fabrykacyjna	34.991		
Ogólne koszty materiałowe	2.698		
Ogólne koszty fabrykacji	**44.279**	124.076	
Konto administracji		13.021	
Konto ogólnych kosztów sprzedaży		20.396	
Konto specjalnych kosztów sprzedaży		**3.562**	

Użycie arkusza rozliczeniowego (tabeli rozdzielczej kosztów) nie jest wprawdzie nakazane w Instrukcji, ale jest koniecznością praktyczną, bo inaczej przyszłoby rozkładać sumy kosztowe klasy 4 na poszczególne grupy pojedynczo, a więc drobiazgowo i z nierównie większym nakładem pracy, niżby jej wymagało sporządzenie arkusza ograniczonego do 8 pozycyj, wymaganych w Instrukcji.

III. Fakultatywne konta klasy 7.

Oprócz 4 kont obowiązkowych Instrukcja wymienia na str. 38 przykładowo jeszcze szereg kont nadobowiązkowych, których zastosowanie pozostawia planom branżowym, ale które mogłyby stosować także inne przedsiębiorstwa nie związane planami branżowymi. Należą do nich następujące:

konto kosztów inwestycyj, przeprowadzonych we własnym zakresie,
„ kosztów produkcji na własne potrzeby
„ kosztów obiektów pozazakładowych
„ różnic kalkulacyjnych,
„ przestojów nienormalnych,
„ produkcji wyrobów A,
„ produkcji wyrobów B,
„ produkcji wyrobów C
itd., itd.

1. Pierwsze z tych kont ma charakter konta przejściowego, którego funkcje trwają tylko przez okres wykonania robót inwestycyjnych. Po ukończeniu i oddaniu dzieła do użytku przedsiębiorstwa wartość wykonanych przedmiotów inwestycyjnych, obliczona według sumy kosztów, będzie przeniesiona do klasy 0 jako klasy inwestycyjnej.

2. Podobny charakter ma konto produkcji przedmiotów nieinwestycyjnych, przeznaczonych na własne potrzeby, jak gotowe części, półfabrykaty, materiały itp., a nie na sprzedaż. Sumy kosztowe tego konta przejdą na konta zapasowe tych przedmiotów do klasy 8.

3. Konto kosztów obiektów pozazakładowych, tj. nieprzemysłowych, np. rolniczych, ogrodniczych, budynków czynszowych, może być prowadzone w klasie 7 tylko wyjątkowo. Ma ono bowiem wykazywać koszty obiektów obcych właściwemu programowi przedsiębiorstwa przemysłowego, które według Instrukcji należą do klasy 2 (neutralnej), aby nie weszły do kalkulacji wyrobów przemysłowych. Według wyjaśnień Instrukcji do klasy 2 (str. 32) koszty takie mogą tylko wtedy być kontowane w klasie 4 i z niej przejść do klasy 7, gdy między obiektami przemysłowymi a nieprzemysłowymi zachodzi tak ścisłe wzajemne powiązanie, że oddzielenie kosztów jednych od drugich nie jest możliwe od razu przy ich powstaniu, lecz odbywa się periodycznie przy sporządzaniu arkusza rozdzielczego (rozliczeniowego). W takich wypadkach koszty wszystkich obiektów są kontowane w klasie 4 i z niej dostają się do kalkulacji, gdzie przeprowadza się wydzielenie kosztów nieprzemysłowych całego okresu. Z klasy 7, do której następnie wchodzą wszystkie koszty klasy 4, wykontowuje się teraz koszty obiektów nieprzemysłowych do klasy 2 (neutralnej), tak że w klasie 7 pozostają same koszty przemysłowe.



4. Konto różnic kalkulacyjnych miałoby według uwag Instrukcji na str. 32 do grupy 28 służyć w klasie 7 do przeksięgowywania tych różnic z kont, na których powstały, na konta grupy 28. Byłoby ono więc rodzajem konta przejściowego, które jest zbyteczne, skoro można te różnice wykazać od razu na kontach klasy 2. Używanie pośrednictwa klasy 7 nie daje żadnej korzyści, która by mogła je usprawiedliwić.

5. Konto przestojów nienormalnych, tj. nadzwyczajnych przerw w technicznym procesie produkcji, ma wykazywać ich koszty. Otóż te koszty, jako nie związane z produkcją żadnego artykułu, muszą być wykazywane na kontach klasy 2 (neutralnej), a nie w klasie 4, i nie mogą dostać się do kalkulacji, a więc i do klasy 7. Jeżeli jednak Instrukcja przewiduje takie konto w klasie 7, to chyba tylko jako przejściowe dla przeksięgowywania tych kosztów do klasy 2, jak było z różnicami kalkulacyjnymi. Do niego odnoszą się więc te same uwagi, co do tamtego.

6. Konta produkcji poszczególnych wyrobów lub ich grup gatunkowych (A, B, C itd.) mogą służyć do wykazania rentowności lub deficytowości jednych i drugich, jeżeli dla każdego artykułu lub grupy będą prowadzone także osobne konta sprzedaży. Rentowność lub deficytowość wystąpi w postaci zysku lub straty na poszczególnych kontach sprzedaży i na koncie strat i zysków.

IV. Przejście kosztów z klasy 4 do klasy 7.

Klasa 4 wykazuje na różnych kontach partykularnych pomieszane ze sobą koszty fabrykacji, administracji i sprzedaży, tak ogólne, jak specjalne. Te koszty należy ugrupować przy pomocy tabeli statystycznej, którą Instrukcja nazywa „arkuszem rozliczeniowym", i dopiero te grupy przenieść na konta klasy 7. Według Instrukcji (str. 38/39) arkusz ten musi zawierać następujące pozycje:

Materiały bezpośrednie, tj. fabrykacyjne,
Ogólne koszty materiałowe,
Robocizna bezpośrednia, tj. fabrykacyjna,
Specjalne koszty wytwarzania, tj. fabrykacji,
Ogólne koszty wytwarzania, tj. fabrykacji,
Ogólne koszty administracji,
Ogólne koszty sprzedaży,
Specjalne koszty sprzedaży.

Przykład arkusza rozliczeniowego, tj. tabeli rozdzielczej kosztów odpowiadający ściśle powyższym wymaganiom Instrukcji, przedstawia się tedy, jak następuje:

Arkusz rozliczeniowy (tabela rozdzielcza kosztów) według Instrukcji do Jednolitego Planu Kont str. 39.

Sumy kosztów według kont klasy 4		I Materiały fabrykacyjne	II Ogólne koszty mater.	III Robocizna fabrykacyjna	IV Specjalne koszty fabrykacji	V Ogólne koszty fabrykacji	VI Ogólne koszty admin.	VII Ogólne koszty sprzedaży	VIII Specjalne koszty sprzedaży
1 Zużycie mater. pom	7260		372			5896	144	548	
2 Robocizna pomocn.	9415		118			6710	2275	312	
3 Pobory pracowników	16390		645			5647	5450	4648	
4 Świadczenia społ.	2942		198			1669	693	382	
5 Zużycie narzędzi	1965		—			1955	—	10	
6 Zużycie prądu, gazu	4683		—			4683	—	—	
7 Naprawy	3681		54			3367	97	163	
8 Amortyzacje kalkul.	9126		176			8365	391	194	
9 Podatki i opłaty	5528		104			3914	1172	338	
10 Koszty pocztowe	2861		186			68	549	2058	
11 Reklama	8146		—			—	—	8146	
12 Podróże, reprezent.	2611		63			79	371	2098	
13 Różne	5786		780			1926	1579	1501	
14 Materiały fabrykac.	42108	42108	—			—	—	—	
15 Robocizna fabrykac.	34991			34991					
16 Specjalne koszty fabr.	4800				4800				
17 Specj. koszty sprzedaży	3562								3562
	165855	42108	2696	34991	4800	44279	13021	20398	3562

Na podstawie arkusza rozliczeniowego (tabeli rozdzielczej kosztów) odbywa się następujące kontowanie celem przeniesienia kosztów klasy 4 do klasy 7. Polega ono na uznaniu wszystkich kont klasy 4, a obciążeniu kont klasy 7 za pomocą artykułu dziennikowego obustronnie złożonego:

(Konta kosztowe klasy 4).		Winien	Ma
Zużycie materiałów pomocniczych			7.260
Robocizna pomocnicza			9.415
Pobory pracowników			16.390
Świadczenia społeczne			2.942
Zużycie narzędzi			1 965
Zużycie prądu, gazu, wody, pary			4.683
Naprawy			3 681
Amortyzacje kalkulacyjne			9.126
Podatki i opłaty			5.528
Koszty pocztowe			2.861
Reklama			8.146
Podróże i reprezentacje			2.611
Różne koszty ogólne			5 786
Materiały fabrykacyjne (zużycie)			42.108
Robocizna fabrykacyjna			34.991
Specjalne koszty fabrykacji			4.800
Specjalne koszty sprzedaży			3.562
Konto produkcji			
materiały fabrykacyjne	42.108		
robocizna fabrykacyjna	34.991		
ogólne koszty materiałowe	2.696		
specjalne koszty fabrykacji	4.800		
ogólne koszty fabrykacji	44.279	128.874	
Konto administracji		13.021	
Konto ogólnych kosztów sprzedaży		20.398	
Konto specjalnych kosztów sprzedaży		3.562	
		165.855	165 855

W ten sposób wszystkie koszty klasy 4 przeszły na cztery konta klasy 7, pominąwszy całkiem klasy 5 i 6. Dalsze ich losy są następujące: Koszty produkcji (fabrykacji) przejdą w postaci wyrobów na konto zapasowe wyrobów, które pójdą albo na sprzedaż, albo przy zamknięciu na konto bilansu. Koszty administracji i ogólne koszty sprzedaży (zbytu) pójdą na konto strat i zysków, a koszty specjalne sprzedaży na konto sprzedaży, gdzie obniżą ceny sprzedaży wyrobów.

V. Fakultatywne klasy kontowe 5 i 6.

Minimalnym wymaganiem Instrukcji do Jednolitego Planu Kont jest prowadzenie obowiązkowych kont klasy 7 i statystyczne ugrupowanie kosztów klasy 4 przy pomocy arkusza rozliczeniowego. Jeżeli przedsiębiorstwo chce nadto prowadzić „księgową kontrolę kosztów wydziałowych", to może użyć do tego celu kont klasy 5 i 6. Instrukcja (str. 38) zaleca w takim razie „przenaczyć klasę 5 na konta wydziałów ogólnych i pomocniczych, a klasę 6 na konta wydziałów wytwórczych". Instrukcja widocznie nie przywiązuje wielkiej wagi do tych nadobowiązkowych klas kontowych, bo daje wskazówki całkiem nie wystarczające do ich urządzenia i prowadzenia. Wprawdzie oprócz przytoczonego już zalecenia dodaje pouczenie, że przez klasę 6 mogą przechodzić albo wszystkie koszty klasy 4, albo tylko koszty pośrednie, dalej że księgowania w tych klasach mogą odbywać się bieżąco lub periodycznie na podstawie

arkuszów rozliczeniowych, wreszcie że obu tych klas kontowych można użyć także na specjalne przekształcenia kosztów, właściwe danej branży — zamiast na kontrolę kosztów wydziałowych[1]). Ale z tych wszystkich zaleceń, wskazówek i pouczeń nie dowiadujemy się najważniejszej rzeczy, a mianowicie, jakie mają być te wydziały ogólne, pomocnicze i wytwórcze, dla których są przeznaczone obie klasy. Są to prawdopodobnie te same, o których Instrukcja wspomina na str. 25 określając je jako „różne oddziały fabryczne, traktowane jako miejsca kosztów". Powołanie Instrukcji na arkusze rozliczeniowe, na podstawie których mogą odbywać się księgowania w obu klasach 5 i 6, nie daje pod tym względem żadnej wskazówki, bo w wykazie pozycyj takiego arkusza na str. 39 nie ma żadnego wydziału ani oddziału. Instrukcja nie wymienia nigdzie żadnego nawet przykładowo, co doprowadziło do wielu nieporozumień, bo nikt nie wie na pewno, jakie wydziały czy oddziały Instrukcja ma na myśli. Wyjaśnienie można znaleźć dopiero w źródłach niemieckich, z których pochodzi sam Jednolity Plan Kont i jego Instrukcja. Tymi źródłami a po części wzorami są:

1) **Niemiecki plan ramowy**, zawarty w rozporządzeniu ministra gospodarki Rzeszy z dnia 11 listopada 1937;

2) Wytyczne organizacji rachunkowości, zawarte w tym samym rozporządzeniu a stanowiące odpowiednik polskiej Instrukcji do Jednolitego Planu Kont;

3) Niemiecki arkusz obrachunkowy (B e t r i e b s a b r e c h n u n g s b o g e n), którego wzory są podane w publikacjach Kuratorium Rzeszy dla Gospodarności.

Plan ramowy rozróżnia — podobnie jak polski Jednolity Plan Kont — klasy obowiązkowe i fakultatywne. Obowiązkowe są wszystkie oprócz klasy 6, która jest fakultatywną jak polskie klasy 5 i 6, a jest przeznaczona jak one na konta oddziałowe[2]).

Jakie to mają być oddziały, dowiadujemy się dokładnie ze wspomnianego arkusza obrachunkowego, który wymienia następujące ich grupy:

1) **Oddziały ogólne** (a l l g e m e i n e K o s t e n s t e l l e n); są to oddziały gospodarcze, zaopatrujące całe przedsiębiorstwo w wodę, siłę parową, prąd, gaz itp., nadto administracja gruntów i budynków oraz urządzeń społecznych, razem 5 oddziałów pojedynczych;

2) **Oddziały fabrykacyjne** (F e r t i g u n g s s t e l l e n) o charakterze ściśle technicznym, jak np. kuźnia, ślusarnia, tokarnia, stolarnia itp., razem 12 oddziałów pojedynczych;

3) **Oddziały pomocnicze fabrykacji** (F e r t i g u n g s h i l f s s t e l l e n) spełniające funkcje techniczno-administracyjne, jak kierownictwo techniczne, biuro przygotowawcze pracy, biuro robocizny; niekiedy zaliczają do nich także oddziały pomocnicze o charakterze technicznym, jak wytwórnia narzędzi, warsztat naprawy, instalacja zgęszczonego powietrza itp., razem 8 oddziałów pojedynczych;

4) **Oddziały materiałowe** (M a t e r i a l h i l f s s t e l l e n), których funkcje stanowią zakupno, odbiór, badanie, przechowywanie, konserwacja i wydawanie materiałów fabrykacyjnych lub pomocniczych, razem 4 oddziały pojedyncze.

5) **Oddziały administracji ogólnej** (V e r w a l t u n g s s t e l l e n), do których należy kierownictwo ogólne, kasa, rachuba, kalkulacja, statystyka, kontrola itp., razem 7 oddziałów pojedynczych.

6) **Oddziały zbytu** (V e r t r i e b s s t e l l e n), obejmujące sprzedaż, przynależną korespondencję, zastępstwa, reklamę, ekspedycję, magazyn wyrobów i towarów handlowych, tabor ciężarowy itp., razem 8 oddziałów pojedynczych.

Łączna liczba oddziałów pojedynczych wynosi 44. Gdyby każdy oddział pojedynczy miał otrzymać osobne konto, czyniłoby to 44 konta, co oznacza ogromne powiększenie systemu kontowego. Gdyby zaś poprzestać na prowadzeniu 6 kont grupowych, musiałyby konta pojedyncze być zastąpione rubrykami statystycznymi w arkuszu obrachunkowym, które przejęłyby ewidencję kosztów oddziałów pojedynczych. (dalszy ciąg nastąpi)

[1]) Pouczenie, że przez klasę 6 mogą przechodzić albo wszystkie koszty klasy 4, albo tylko koszty pośrednie, tj. ogólne, jest sprzeczne z poprzednim zaleceniem aby klasę 5 przeznaczyć na konta wydziałów ogólnych i pomocniczych a klasę 6 na konta wydziałów wytwórczych. Jeśli bowiem wszystkie koszty klasy 4 pójdą przez klasę 6, to nie zostanie nic dla klasy 5, tak że nie dostaną się do niej żadne koszty. Nie jest również możliwe, aby wszystkie koszty pośrednie, tj. ogólne, przechodziły z klasy 4 do klasy 6, bo wtedy zostałyby dla klasy 5 tylko koszty szczególne, tj. robocizna, materiały i specjalne koszty fabrykacji, które nie mogą należeć do „wydziałów ogólnych i pomocniczych".

[2]) Po niemiecku K o s t e n s t e l l e n k o n t e n. Wyraz K o s t e n s t e l l e określają niemieckie źródła urzędowe przytoczone wyżej oraz niemiecka literatura przedmiotu jako równoznaczny z wyrazem A b t e i l u n g. Por. szczególniej Julius Greifzu. D i e K a l k u l a t i o n i n d e r I n d u s t r i e, 6 wydanie str. 62 92 117 120, 149, 150; M. R Lehmann, I n d u s t r i e k a l k u l a t i o n. 2 wydanie str. 63 i 67.

ELŻBIETA KUBERA (Kraków)

Organizacja rachunkowości rolnej w ZSRR

Rachunkowość w ZSRR posiada cechy wypływające ze specyficznego charakteru radzieckiego gospodarstwa narodowego.

Omawiając zagadnienie organizacji rachunkowości rolnej w ZSRR oprę się na konkretnym przykładzie, mianowicie przedstawię, jak wygląda rachunkowość w jednym z sowchozów Kraju Krasnojarskiego.

Sowchoz ten obejmuje przestrzeń ca 400 km^2, w czym największy obszar zajmują pastwiska oraz łąki, ponieważ omawiane gospodarstwo rolne zajmuje się głównie hodowlą bydła, na drugim zaś miejscu stoi uprawa zbóż. Ziemia orna zajmuje przestrzeń ca 6 000 ha, łąki 30 000 ha, reszta przypada na pastwiska, lasy oraz tereny zabudowane i nieużytki. Ponieważ administrowanie tak dużym majątkiem jako całością byłoby bardzo trudne, przeto sowchoz podzielony jest na 5 ferm, z których każda prowadzi gospodarstwo we własnym zakresie, posiada własną administrację składającą się z kierownika, agronoma, zootechnika i weterynarza, którzy podlegają hierarchicznie centralnej administracji sowchozu. W skład administracji sowchozu wchodzą: dyrektor oraz kierownicy poszczególnych działów, jak główny agronom, główny zootechnik itd.

Aparat rachunkowości rozbudowany jest podobnie: istnieje jedno biuro centralne, które kumuluje dane otrzymane od księgowych ferm. Na czele biura centralnego stoi główny księgowy, podlegający w sprawach administracyjnych dyrektorowi sowchozu, natomiast w sprawach metodycznych głównemu księgowemu zjednoczenia.*)

Biuro centralne dzieli się na następujące oddziały:

1) Oddział materiałowy — do którego zadań należy kontrola ilościowa i wartościowa materiałów, produktów, surowców, części zapasowych, inwentarza martwego itp.

2) Oddział rozliczeniowo-finansowy — w którego zakresie działania leży: kontrola nad płacą i pracą, statystyka wykorzystania czasu pracy, kontrola sporządzania list płacy robotników oraz administracji ferm, kontrola nad potrąceniami z płac pracowników, przeprowadzanie i analiza operacji kredytowych, zestawianie planu finansowego.

3) Oddział ogólny — przeprowadza analizę operacji nie objętych poprzednimi oddziałami, opracowuje instrukcje o organizacji i technice rachunkowości, opracowuje załączniki z uwzględnieniem danych koniecznych do zestawień statystycznych oraz przygotowuje sprawozdania techniczno-operacyjne. Sprawuje również kontrolę nad sporządzaniem bilansów i sprawozdań z działalności produkcyjnej. Udziela bieżąco kierownictwu sowchozu danych, dotyczących produkcji, płacy itd., organizuje archiwum, kontroluje wypełnienie planu produkcyjno-finansowego według danych księgowych.

4) Oddział statystyczny — przyjmuje codziennie dane statystyczne z ferm, sporządza ogólne zestawienia dotyczące działalności całego sowchozu oraz przesyła zestawienia statystyczne do zjednoczenia.

Każda ferma prowadzi rachunkowość we własnym zakresie i przesyła miesięczne zestawienia do biura centralnego. Rachunkowość ferm jest podstawą ogólnej rachunkowości sowchozu, ponieważ tam właśnie odbywają się wszystkie procesy gospodarcze, stamtąd wychodzi cała produkcja. Dlatego też od sposobu i dokładności prowadzenia ksiąg na fermie zależy dokładność i prawdziwość całej rachunkowości sowchozu.

Księgowi ferm z powodu ogromnego zróżniczkowania prac w gospodarstwie rolnym oraz z powodu dużych wymagań odnośnie do dokładności, prawdziwości i drobiazgowości danych księgowych, mają trudne zadanie do spełnienia. Każda godzina pracy robotnika, każdy litr nadojonego mleka, każdy kilogram przyrostu żywej wagi cieląt, świń, każdy kilogram ziarna, ogólnie mówiąc cała produkcja, a równocześnie rozchody z nią związane, muszą znaleźć swoje odzwierciedlenie w zapisach księgowych. Aby podołać temu trudnemu zadaniu, księgowy fermy musi dokładnie znać swoją placówkę, musi trzymać rękę na pulsie jej działalności. Do niego należy opracowanie miesięcznych i dziennych zadań dla każdej brygady i każdego robotnika oraz kontrola wypełnienia tych zadań. Ustanowienie normy dla poszczególnych czynności w gospodarstwie rolnym jest bardzo trudne z wielu względów, np. nie można ustanowić jednakowej normy udoju mleka dla każdej dojarki, ponieważ w zależności od pory roku, rasy, czasu ocielenia, każda krowa daje inną ilość mleka. Stąd też przed ustanowieniem normy dla każdej dojarki, a następnie dla całej brygady, należy ustanowić normę udoju dla każdej krowy, a następnie sumując plany miesięcznego udoju od grupy krów można obliczyć normę dla każdej dojarki, na każdy miesiąc. Aby to było możliwe prowadzi się księgę dojnego stada, do której wpisuje się dane dotyczące poszczególnych krów, a więc każdy udój z rana, południa i wieczora. Suma daje udój dzienny, suma udojów dziennych — udoje miesięczne, kwartalne i roczne.

Na podstawie zapisów z roku poprzedniego można obliczyć normę na rok bieżący. Produktywność każdej krowy zależy nie tylko od rasy, ale przede wszystkim od sposobu pojenia karmienia, dojenia i od wielu innych warunków; otóż w interesie każdej dojarki leży, aby warunki te były jak najlepsze, ponieważ pozwoli to na osiągnięcie lepszych wyników

*) Zjednoczenie (trest) obejmuje szereg sowchozów kraju o jednym kierunku gospodarki.

pracy, a tym samym przyniesie większy zarobek. Aby zainteresować materialnie pracowników, prowadzone jest premiowanie pieniędzmi i w naturze za przewyższenie normy. Premiowanie ma o tyle wpływ na rachunkowość, że musi być prowadzona dokładna ewidencja pracy poszczególnych robotników, musi być ustalone procentowe wypełnienie normy przez każdego z nich, za każdy dzień, miesiąc, kwartał i rok.

Obliczenie płacy i ewidencja otrzymanej produkcji przy hodowli bydła.

Codziennie rano brygadierzy dojnych stad podają księgowemu fermy dane dotyczące udoju z dnia poprzedniego, w postaci tabeli, w której wpisany jest każdy udój od każdej krowy, następnie suma udojów za dzień oraz ogólna ilość nadojonego mleka przez każdą dojarkę od obsługiwanej przez nią grupy krów. Księgowy otrzymawszy powyższe dane od brygadierów wpisuje je do księgi dojnego stada, o której poprzednio wspomniałam, następnie wpisuje ogólny dzienny udój każdej dojarki do innej tabeli, jako podstawę obliczenia płacy. Nadojone mleko zostaje odwiezione do mleczarni, która nie jest własnością sowchozu, lecz oddziałem państwowej wytwórni masła. Stamtąd codziennie wpływa do księgowości fermy raport o ilości odebranego mleka, który musi być zgodny z danymi poszczególnych brygadierów.

Co dziesięć dni, według raportów z mleczarni, sporządza księgowy zestawienie udoju i rozchodu mleka, które odsyła do biura centralnego wraz z odpowiednimi załącznikami. Zestawienie powyższe jest podstawą do zaprzychodowania produkcji, a następnie do zaksięgowania rozchodu nadojonego mleka. Z końcem miesiąca księgowy fermy sporządza tabelę dla obliczenia płacy dojarkom, brygadierom i pasterzom dojnych stad.

Obliczenie przyrostu żywej wagi cieląt w obrębie grup obsługiwanych przez poszczególne robotnice jest dosyć skomplikowane ze względu na to, że w ciągu miesiąca odbywają się przejścia cieląt z jednej grupy do drugiej. Z końcem miesiąca waży się wszystkie cielęta, ponieważ podstawą do obliczenia płacy robotnicom jest przyrost żywej wagi. Brygadier cielętnika prowadzi księgę, w której zapisuje codziennie, jakie zmiany zaszły w poszczególnych grupach. Jeżeli odbywa się przechodzenie cieląt z grupy do grupy, względnie przyjęcie noworodka, zostają sporządzone akty z podpisami obu stron, przyjmującej i oddającej, oraz innych osób odpowiedzialnych za stan cielętnika. Dla obliczenia płacy robotnicom, a równocześnie przyrostu żywej wagi w obrębie poszczególnych grup, sporządza księgowy szczegółowe zestawienie obrotu inwentarzem żywym w grupie każdej robotnicy, na podstawie księgi prowadzonej przez brygadiera oraz aktów, o których wspomniałam wyżej uwzględniając wynik ważenia z początkiem i końcem miesiąca.

Pracownikom zatrudnionym przy owcach oblicza się płacę według stawek miesięcznych, w zależności od wypełnianej funkcji, prócz tego otrzymują oni dodatkowe opłaty za strzyżenie wełny oraz nadojone mleko.

Opłata robotników zatrudnionych przy hodowli świń oparta jest na stawkach miesięcznych, podobnie jak przy owcach. Nie płacono za przyrost żywej wagi dlatego, ponieważ świń było niewiele, produkcja przeznaczona była prawie wyłącznie na użytek wewnętrzny. W sowchozach, które zajmują się głównie tą gałęzią produkcji, kwestia ta potraktowana jest inaczej.

Robotnicy zatrudnieni przy koniach otrzymują płacę w zależności od ilości sztuk obsługiwanych, według stawek.

Hodowla bydła daje produkcję w postaci mleka, mięsa, skór, wełny oraz przyrostu naturalnego, którą należy zaprzychodować. Jak już wspomniałam, mleko przychoduje się na podstawie dziesięciodniowych zestawień udojów, natomiast mięso, tłuszcz, skóry na podstawie aktów sporządzonych przy uboju zwierzęcia. Przy końcu miesiąca sporządza się ogólne zestawienie obrotu inwentarzem żywym na fermie, które wraz z załącznikami przesyła się do biura centralnego, gdzie na tej podstawie odpisuje się bydło oraz przychoduje przyrost naturalny, względnie przybycie z zewnątrz sowchozu, a następnie przychoduje się mięso, skóry oraz przyrost żywej wagi cieląt.

Obliczenie płacy i ewidencja produkcji przy uprawie roli.

Robotnicy zatrudnieni przy uprawie roli, a także przy innych pracach gospodarczych, otrzymują codziennie rano zadanie, które mają wykonać, tzw. „nariady", wieczorem zaś otrzymuje księgowy formularze wypełnione i podpisane przez kierowników brygad i wciąga je do kart indywidualnych poszczególnych robotników. W tym celu prowadzi się 3 księgi:

1) księgę traktorzystów,
2) księgę innych pracowników zatrudnionych w polu,
3) księgę pracowników zatrudnionych przy innych pracach gospodarczych.

W księdze pierwszej, dotyczącej prac traktorzystów, wpisuje się z „nariadów" rodzaj pracy, normę na dzień, faktyczne wypełnienie normy oraz rozchód materiałów pędnych i smarów. Rozchód tych materiałów jest bardzo dokładnie kontrolowany, ponieważ traktorzyści otrzymują specjalne wynagrodzenie, jeżeli zużyją mniej nafty, benzyny i smarów, niż przewiduje norma. Jeżeli zaś faktyczny rozchód jest większy od planowanego z winy traktorzysty, koszt całej nadwyżki rozchodu materiałów pędnych ponad normę potrąca się z jego płacy. Kontrolę zużycia materiałów pędnych przeprowadza się następująco: mierzy się ilość paliwa w traktorze przed rozpoczęciem pracy i zawartość baku wpisuje się do „nariadu", następnie wpisuje się tam ilość pobranych w ciągu dnia pracy materiałów pędnych. Z końcem dnia mierzy się znowu zawartość baku, którą wpisuje się jako stan końcowy, a równocześnie stan początkowy na dzień następny. Księgowy musi kontrolować prawidłowość zapisów brygadiera, ponieważ traktorzyści pracują na dwie zmiany, gdyby więc nie było dokładnej kontroli, to trudno byłoby ustalić, ile materiałów pędnych zużył dany traktorzysta, któremu z nich należy się premia, a któremu należy dokonać potrącenia z płacy.

Te same „nariady" zostają następnie wciągnięte do innej księgi, tzw. „księgi prac na traktorach",

gdzie prowadzi się osobno poszczególne rodzaje czynności, np. orka, bronowanie, posiew pszenicy, żyta itp. Chodzi o to, aby można było obliczyć koszt robocizny oraz zużycia materiałów pędnych dla poszczególnych prac.

Dla pozostałych pracowników zatrudnionych na roli lub przy innych pracach gospodarczych, np. sortowaniu ziarna, wyrębywaniu i przywozie drzewa — prowadzi się również karty indywidualne celem obliczenia pracy. Podobnie prowadzi się księgę prac ze szczegółowym uwzględnieniem poszczególnych ich rodzai.

Kontrola produkcji otrzymanej z uprawy roli jest bardzo ścisła, po pierwsze dlatego, by zapobiec nadużyciom ze strony robotników i magazyniera, po drugie, bo ilość omłóconego ziarna jest podstawą obliczenia płacy robotnikom zatrudnionym przy kombajnach. Bunkier kombajnu posiada określoną objętość, z chwilą gdy bunkier jest pełny zboża, wsypuje się je do skrzyni umieszczonej na wozie. Znając ciężar właściwy poszczególnych gatunków zbóż można obliczyć w przybliżeniu wagę wsypanego do skrzyni ziarna. (Ważenie w polu przy kombajnie jest ze względów technicznych niemożliwe). Woźnica otrzymuje od maszynisty kwit w dwóch egzemplarzach, na którym ten ostatni wpisuje przybliżoną wagę, po czym ziarno zostaje odwiezione na skład i tam zważone. Magazynier w obecności woźnicy wpisuje na tym samym kwicie faktyczną wagę zboża, jeden egzemplarz pozostawia sobie, a drugi otrzymuje woźnica. Wieczorem zebrawszy wszystkie kwity woźnica oddaje je księgowemu dla obliczenia płacy, a równocześnie magazynier oddaje zestawienie wszystkich kwitów otrzymanych w ciągu dnia, co umożliwia sprawdzenie, czy dane magazyniera są zgodne z danymi woźnicy. Maszynista przy kombajnie pozostawia sobie kopię każdego kwitu, którą wraz z „nariadem" oddaje księgowemu. Unika się w ten sposób ewentualnych nadużyć ze strony woźnicy. Ziarno, które napływa z omłotu poddaje się sortowaniu i suszeniu, sporządza się przy tym akty będące podstawą odpisania pewnej ilości zboża na zanieczyszczenia, poślad i ususzkę.

Sposób przychodowania i rozchodu siana względnie słomy przedstawia się następująco: z powodu znacznej ilości bydła przygotowuje się dużą ilość pokarmu na zimę w postaci siana i słomy. Bezpośrednio po ułożeniu stogu mierzy się go, oblicza kubaturę i wagę, mnożąc ilość m³ przez ciężar właściwy.

Na podstawie powyższych danych oblicza się płacę robotnikom zajętym przy stogowaniu. Każdy stóg ma w rogu wetkniętą tabliczkę z numerem oraz danymi dotyczącymi pomiaru. Ponieważ po pewnym okresie czasu na skutek uleżenia się siana stogi zmniejszają swoją objętość, przed zimą przeprowadza się ponowne pomiary odnotowując je na wspomnianych tabliczkach. Księgowy sporządza listę inwentaryzacyjną wszystkich stogów, oblicza kubaturę oraz wagę. Aby dowiedzieć się, jaki ciężar właściwy posiada siano w takim stanie, w jakim się znajduje w stogu, dla poszczególnych gatunków siana wybiera się po jednym stogu kontrolnym, mierzy się go, a następnie przewozi z pola na fermę i waży. Podzieliwszy wagę przez kubaturę otrzymujemy ciężar właściwy dla poszczególnych gatunków siana. Na podstawie danych inwentaryzacji koryguje się ilość zaprzychodowanego poprzednio siana. Ustalenie faktycznej ilości pokarmów na początek zimy pozwala na rozplanowanie, w jakich ilościach poszczególne gatunki bydła będą otrzymywały pokarm w przeciągu miesięcy zimowych. Co miesiąc księgowy otrzymuje z dyrekcji normy rozchodu pokarmów na głowę, dla poszczególnych gatunków bydła. Na podstawie tych norm oblicza dla każdego stada osobno normy dziennego rozchodu i wpisuje je do specjalnych formularzy, które sporządza w dwóch egzemplarzach, wręcza jeden brygadierowi stada, drugi zaś pracownikowi kierującemu przywozem i rozdziałem pokarmów. Z końcem miesiąca wypełnione listy wracają do księgowego, który po sprawdzeniu ich zgodności sporządza zestawienie ogólnego rozchodu siana i słomy na fermie.

Miesięczne zestawienia fermy

Z końcem miesiąca na podstawie zebranych uprzednio danych dotyczących produkcji, kosztów z nią związanych, rozchodu produktów i materiałów oraz na podstawie tabeli i kart indywidualnych poszczególnych pracowników, sporządza księgowy następujące zestawienia miesięczne, które odsyła do biura centralnego.

1) Lista płac,
2) Zestawienie przychodu i rozchodu produktów i materiałów,
3) Zestawienie przychodu i rozchodu ziarna,
4) „ „ siana,
5) Zestawienie przychodu i rozchodu materiałów pędnych,
6) Zestawienie przychodu i rozchodu drzewa opałowego,

(do zestawień ad 2 do 6 dołącza wszystkie asygnaty przychodowe i rozchodowe, na poparcie każdego zapisu),

7) Rozdział płac i nakładów na hodowlę bydła,
8) „ „ „ „ uprawę roli,
9) „ „ „ „ bieżący remont,
10) „ „ administracji fermy.

Statystyka na fermie

Księgowy fermy wysyła codziennie do biura centralnego dane statystyczne dotyczące udoju mleka z dnia poprzedniego wraz z ilością od początku miesiąca, dane dotyczące przyrostu naturalnego oraz ubytku poszczególnych grup bydła. Odnośnie do prac w polu podaje się również codziennie zestawienia dotyczące ilości prac wykonanych za dzień wraz z ilością od początku kampanii. Prócz tego sporządza miesięczne, kwartalne i roczne zestawienia dotyczące pracy wykonanej przez poszczególnych traktorzystów, z uwzględnieniem rozchodu materiałów pędnych, zestawienia dotyczące udoju mleka przez poszczególne dojarki oraz przyrostu żywej wagi cieląt osiągniętego przez poszczególne pracownice.

Biuro centralne

Zestawienia miesięczne ferm napływają do poszczególnych oddziałów biura centralnego, gdzie po sprawdzeniu i uwzględnieniu ewentualnych różnic odnośnie do obrotów wewnętrznych (między poszczególnymi fermami) oraz zewnętrznych, sporzą-

dza się dla każdego zestawienia szczegółowe dyspozycje dotyczące kontowań, następnie łącząc niektóre sumy razem sporządza się zestawienia globalnych obciążeń i uznań poszczególnych kont. Każde takie grupowanie, do którego dołącza się szczegółową dyspozycję i zestawienie fermy wraz ze wszystkimi załącznikami, nosi nazwę „prowodki" i zaopatrzone jest w kolejny numer. Kontowania w księgach przeprowadza się na podstawie sporządzonych uprzednio szczegółowych dyspozycji.

Dziennika w ścisłym tego słowa znaczeniu nie prowadzi się, rolę jego spełniają wspomniane wyżej grupowania. Ponieważ nie są one zszywane osobno, lecz dołączone do każdej „prowodki", przeto dla kontroli sporządza się co miesiąca tzw. „dziennik kontrolny", jeden dla strony „Winien", drugi dla strony „Ma".

Bilanse majątkowe sporządza się kwartalnie., a z końcem roku bilans roczny. Rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym Sporządzenie bilansu rocznego poprzedza inwentaryzacja wszystkich składników majątkowych oraz zobowiązań. Prace inwenturowe rozpoczynają się na 3 miesiące przed końcem roku obrotowego. Każda ferma przesyła listy inwenturowe podpisane przez komisję inwentaryzacyjną oraz osobę odpowiedzialną za dane składniki majątkowe. W biurze centralnym księgowy porównuje stan faktyczny ze stanem książkowym, następnie odpisuje braki według dołączonych do list inwenturowych aktów na straty, zużycie lub też w ciężar rachunków prywatnych osób odpowiedzialnych. Amortyzację nieruchomości, ruchomości, maszyn, inwentarza żywego przeprowadza się miesięcznie, a z końcem roku opracowuje się ewentualne korygacje. Przed sporządzeniem bilansu rocznego przeprowadza się kalkulację kosztów własnych produkcji. Przez cały rok przychoduje się produkcję według ceny kosztów własnych z roku poprzedniego, dopiero z końcem roku, po sporządzeniu nowej kalkulacji, przeprowadza się dodatkowe kontowania korygujące. Koszty związane z hodowlą stada, od którego nie otrzymuje się jeszcze produkcji, prócz przyrostu żywej wagi (np. źrebaki, cielęta), wpływają na zwiększenie wartości każdej głowy.

Po dokonaniu wszelkich kontowań korygujących przystępuje się do zamknięcia ksiąg za ostatni miesiąc roku obrotowego, sporządza się bilans obrotowy za miesiąc, następnie bilans obrotowy, majątkowy i wynikowy za ostatni kwartał oraz bilans roczny.

F. BOŻYCZKO (Warszawa)

Z ZAGADNIEŃ TECHNIKI KONTOWAŃ

Nowoczesne i archaiczne odmiany księgowości przebitkowej

Teoretycy księgowości zadawalają się przeważnie wyodrębnieniem dwóch metod księgowości przebitkowej — metody oryginalnego konta, czyli metody Rufa, i metody oryginalnego dziennika, czyli metody Bacha. Poza tym mówi się jedynie o różnych odmianach tych metod, bez jakiegokolwiek wyraźnego rozgraniczenia.

Tymczasem porównanie ze sobą różnych odmian przebitki, stosowanych w praktyce, nasuwa dalszy, szczegółowszy i bardzo istotny podział: na księgowość przebitkową o **jednostopniowym układzie kont** i na księgowość przebitkową o **dwu- lub trzystopniowym układzie kont**.

Mówiąc o jednostopniowym układzie kont mam na myśli taką odmianę przebitki, w której księgowanie odbywa się wprost z dowodów zasadniczych i tylko na kontach szczegółowych. Inaczej mówiąc w odmianie tej występują jedynie konta szczegółowe, odpowiadające księgom szczegółowym (analitycznym) przy metodzie włoskiej lub tabelarycznej.

Przy układzie dwu- lub trzystopniowym obok kont szczegółowych występują konta ogólne lub główne (syntetyczne), odpowiadające rachunkom księgi głównej w metodzie włoskiej lub dziennika-głównej w metodzie tabelarycznej.

Jednostkowy układ kont ma tę zasadniczą wadę, że przez rozdrobnienie zapisów na kontach szczegółowych nie daje syntetycznego obrazu ruchu składników majątkowych oraz dochodów i nakładów przedsiębiorstwa.

Odpowiedź na tak proste i codzienne pytania, jak np. wysokość salda na r-ku „Odbiorców", wysokość nakładów przedsiębiorstwa w interesującym nas okresie itp. poprzedzić musi dodatkowa czynność zsumowania wszystkich sald kont szczegółowych odbiorców, kont wszystkich rodzai kosztów itd. Oczywista, że przy dorywczym wyliczaniu, mimo wielkiego marnotrawstwa czasu, nie ma absolutnej pewności, czy uzyskane cyfry są ścisłe.

W celu częściowego bodaj usunięcia tej niedogodności autorzy podręczników o księgowości przebitkowej zalecają stosowanie dziennika trójkolumnowego. W tym wypadku dwa najczęściej powtarzające się rodzaje obrotów mogą być księgowane w specjalnej, tylko dla tych obrotów przeznaczonej kolumnie dziennika i karty kontowej. Najczęściej te specjalne kolumny przeznacza się do księgowania na kontach „Odbiorców" i kontach „Dostawców". Wszystkie inne obroty księguje się w trzeciej kolumnie zatytułowanej „Konta rzeczowe" lub prawidłowiej „Ogólne". W ten sposób suma obrotów dziennika w kolumnie „Odbiorcy" lub „Dostawcy" odpowiada kontu ogólnemu tego rachunku. Obroty ogólne innych rachunków uzyskać możemy tylko przez zastosowanie specjalnych dzienników, przeznaczonych do księgowania na określonych grupach kont. Jest to wysoce uciążliwe, gdyż wymaga prowadzenia wielkiej ilości dzienników, nie uzasadnionej ilością osób kontujących, a nadto wymaga od kontującego dużej uwagi, gdyż bardzo łatwo jest o zaksięgowanie zaszłości na niewłaściwym dzienniku, toteż w praktyce jest bardzo rzadko stosowane. Poza tym przeznaczeniem dziennika jest wyłącznie automatyczna kontrola zgodności zapisów i posługiwanie się nimi do innych celów, co już choćby ze względu na format i sposób przechowywania — jest bardzo niewygodne.

Przy układzie jednostopniowym dziennik winien być zamykany w okresie obrachunkowym narastającymi obrotami, a uzgadnianie odbywa się za pomocą tzw. „obrotówek". W wypadku, gdy prowadzi się dużą ilość kont jest to praca bardzo żmudna, która niejednokrotnie przekreśla wszystkie zalety przebitki.

Układ dwu- lub trzystopniowy wymaga większego nakładu pracy przy księgowaniu obrotów, lecz stratę tę wyrównuje z nawiązką przy uzgadnianiu zapisów. Charakterystyczne przy księgowaniu według tego układu jest to, że z zapisów na dziennikach pomocniczych sporządza się dowody pomocnicze, tak zwane „specyfikacje obrotów". Na dowodach tych grupuje się w sumach ogólnych obroty usystematyzowane według grup lub podgrup planu kont, w zależności od tego, czy symbol grupy czy podgrupy występuje jako konto główne (r-k syntetyczny).

Specyfikacje obrotów księguje się następnie na dzienniku głównym, który winien się zbilansować. Sumę obrotów dnia księguje się również przebitkowo na koncie pt. „Sumy obrotowe" (oczywiście w jednakowej sumie po stronie W-n i po stronie Ma).

Uzgadnianie kont szczegółowych z kontem głównym przy dwustopniowym układzie kont ma przebieg następujący:

a) najpierw uzgadnia się konta główne z kontem „Sumy obrotowe". W wypadku, gdyby suma obrotów strony W-n lub strony Ma konta „Sumy obrotowe" różniła się od strony W-n lub strony Ma wszystkich kont głównych, błąd wykrywamy przez podsumowanie obrotów dziennika głównego (obroty szczegółowe nie dadzą obrotów dnia, księgowanych na koncie „Sumy obrotowe"). Ze względu na to, że na kontach głównych mamy dziennie kilka lub kilkanaście zapisów, uzgodnienie trwa zwykle bardzo krótko;

b) następnie przystępujemy do uzgadniania kont szczegółowych z kontem głównym. Niezgodność obrotów kont szczegółowych z kontem głównym mogła powstać wyłącznie wskutek mylnego sporządzenia specyfikacji obrotów. Nietrudno błąd wykryć, gdyż zawsze występuje parami, tj. o ile suma obrotów kont szczegółowych pewnej grupy jest większa od sumy obrotów konta głównego — to w innej grupie będzie o tę samą liczbę mniejsza.

Niekiedy jednak dwustopniowy układ nas nie zadowalnia. Np. jeżeli oprócz obrotów i sald poszczególnych odbiorców, chcemy znać obroty poszczególnych grup odbiorców, a więc odbiorców prywatnych, spółdzielni itp., a równocześnie interesują nas obroty i salda łączne wszystkich grup odbiorców. W tym wypadku stosujemy układ kont trzystopniowy. Polega on na tym, że zapisy kont szczegółowych księgowane na dziennikach pomocniczych grupuje się za pomocą specyfikacji obrotów według podgrup. Po zaksięgowaniu specyfikacji obrotów na dzienniku głównym zapisy te grupuje się następnie według grup znów za pomocą specyfikacji obrotów, które księguje się również na tym samym dzienniku głównym. W ten sposób dziennik główny zostaje dwa razy zbilansowany (oczywiście tymi samymi sumami) po zaksięgowaniu obrotów dnia.

Należy nadmienić, że jeżeli niektóre grupy planu kont nie będą wymagały dwustopniowego układu, mimo to należy je wyspecyfikować w tym samym układzie co i w pierwszej specyfikacji i ponownie zaksięgować tymi samymi sumami, lecz na innych kartach kontowych, to znaczy, że przy układzie trzystopniowym niektóre grupy kont (r-ki syntetyczne) będą miały dwie identyczne karty kontowe.

Teoretycznie możemy grupować zapisy dowolną ilość razy, praktycznie jednak ograniczamy się najczęściej najwyżej do dwukrotnego grupowania, tj. do trzystopniowego układu kont: konta szczegółowe odbiorców, grupa odbiorców (podgrupa planu kont) i r-k ogólny odbiorców (grupa planu kont).

Jak wynika z powyższego, metoda przebitkowa także w tym wypadku wykazuje wielką elastyczność, gdyż obok pojęć r-ku głównego i r-ku szczegółowego, znanych w metodzie włoskiej czy tabelarycznej, wprowadza nowe pojęcia r-ku pośredniego.

Zalety tej odmiany przebitki są tak oczywiste, iż należy się dziwić, że nie wyparła ona jeszcze ze wszystkich większych instytucji odmiany o jednostopniowym układzie kont.

Prowadzenie tzw. „obrotówek" przy przebitce o dwu- lub kilkustopniowym układzie kont jest oczywiście zupełnie zbędne, gdyż rolę „obrotówki" spełniają konta główne (syntetyczne). Nie bez znaczenia są również względy oszczędnościowe. Przy dwu- lub kilkustopniowym układzie kont stosuje się dzienniki i karty kontowe jednokolumnowe, wskutek czego format druków może być znacznie mniejszy, a więc i oszczędniejszy.

Należy nadmienić, że odmiana przebitki o kilkustopniowym układzie kont została dostatecznie wypróbowana praktycznie. Od kilku lat jest ona z powodzeniem stosowana w większych spółdzielniach rolniczo-handlowych, w Centrali Spółdzielni Spożywców „Społem" a obecnie również w Państwowych Zakładach Zbożowych, w państwowo-spółdzielczym przedsiębiorstwie „Spedytor" i innych.

TO i OWO Z KRAJU I ZAGRANICY

1) Reforma gospodarki przedsiębiorstw komunalnych

Kancelaria Rady Państwa w porozumieniu z Min. Administracji Publicznej i Centralnym Urzędem Planowania oraz właściwymi ministerstwami przystąpiła do opracowania jednolitych ram organizacyjnych dla przedsiębiorstw komunalnych.

Po opracowaniu jednolitego systemu księgowości dla przedsiębiorstw samorządowych i wprowadzeniu od 1 stycznia rb. w przedsiębiorstwach komunalnych księgowości według jednolitych branżowych planów kont, opartych na planie kont, stosowanym w przedsiębiorstwach państwowych, kancelaria Rady Państwa opracowuje jednolity schemat planu finansowego dla wszystkich przedsiębiorstw komunalnych. W pierwszym kwartale br. przewiduje się również wydanie przepisów budżetowych, kasowych, inwentaryzacji, gospodarki materiałowej oraz organizacji gospodarki finansowej przedsiębiorstw komunalnych i ich stosunku do związków samorządowych.

Uregulowanie całokształtu zagadnień, związanych z organizacją, gospodarką, finansowaniem i rachunkowością przedsiębiorstw samorządowych, jak również ujednostajnienie budżetowania, rachunkowości i sprawozdawczości oprze całą gospodarkę przedsiębiorstw komunalnych na zasadach racjonalnej kalkulacji kosztów własnych

Ujednolicenie ram organizacyjnych przedsiębiorstw samorządowych kładzie kres dowolności, panującej w ich organizacji i stwarza realne podstawy do włączenia przedsiębiorstw samorządowych w system planowej gospodarki państwowej.

Znaczenie przeprowadzonej reformy organizacji przedsiębiorstw komunalnych jest olbrzymie zważywszy, że istnieje w Polsce 2921 przedsiębiorstw samorządowych, których tylko wydatki zwyczajne stanowią łącznie sumę 33 miliardów zł, tj. 54% ogólnej sumy budżetów zwyczajnych wszystkich związków samorządowych na rok 1949.

W związku z reformą rachunkowości w przedsiębiorstwach komunalnych kancelaria Rady Państwa zorganizowała w Warszawie kilkudniowe kursy dla głównych księgowych i kierowników działów finansowych przedsiębiorstw komunalnych.

Do chwili obecnej zaznajomili się z jednolitymi formami księgowości główni księgowi zakładów komunikacyjnych, rzeźni, gazowni, wodociągów i kanalizacji oraz zakładów oczyszczania miast.

Ogółem kursy obejmą ok. 500 kierowników działów księgowości i finansów przedsiębiorstw komunalnych.

Podobne kilkudniowe kursy szkoleniowe zorganizowane będą w ośrodkach wojewódzkich.

2) Nadużycia karno-skarbowe

W r. ub. od 1 stycznia do 1 grudnia wytoczono ogółem 11.388 spraw karnych o nadużycia skarbowe. W tym spraw karnych o przekroczenie ustawy o monopolu spirytusowym — 6.334, monopolu tytoniowym — 3.317, monopolu solnym zapałczanym i loteryjnym — 34. Większość nadużyć polegała na uszczuplaniu wpłat podatkowych wpłacanych do Skarbu Państwa.

W tym samym czasie skonfiskowano 215 aparatów gorzelniczych, 21.270 litrów zacieru, 1.500 litrów samogonu, 12 motorków elektrycznych, 42 maszynki do krajania tytoniu, 8 maszynek ręcznych do wyrobu papierosów, 9.300 kg surowca tytoniowego, 4.090 kg tytoniu, około 3 mln. papierosów fałszowanych i niemonopolowych, 1.500 papierosów zagranicznych, ponad 16 tys. gilz papierosowych i fałszywych etykiet oraz zniszczono 21.750 m^2 nielegalnych plantacji tytoniu.

3) Jak można usunąć braki w księgowości

W związku ze zorganizowaniem współzawodnictwa pracy w księgowości Centralnego Zarządu Budownictwa Przemysłowego wyłoniło się ważne zagadnienie zorganizowania pawidłowego obiegu dokumentów księgowych i zorganizowanie pracy poszczególnych działów.

W jednym z przedsiębiorstw C. Z. B. P., w związku z trudnościami powstałymi przy uzgadnianiu rachuby z magazynami powierzono prowadzenie katalogów materiałów magazynowi głównemu. Miało to ten dobry skutek, że magazynier widząc towar często o różnej nomenklaturze i różnych cenach, ale jednakowy, umieszczał go na tej samej półce i nadawał mu ten sam numer katalogowy. Dzięki temu rachuba materiałowa nie potrzebuje otwierać już kilku różnych kont na ten sam towar (koszt jednego konta 12 zł). Oczywiście zobowiązano magazyniera, aby na każdym kwicie umieszczał numer katalogu. Prócz tego każdy kwit rozchodowy ma zawierać stan danego towaru przed wydaniem. Metoda ta okazała się skuteczna gdyż w ten sposób księgowy w rachubie materiałowej każdorazowo uzgadnia stan towarów z magazynem, co stwarza pewien stan samoczynnej kontroli i zaoszczędza się przy tym również wiele czasu na uzgadnianie przy remanentach.

Obieg kwitów magazynowych uporządkowano w sposób następujący: każdy dział, względnie budowa, otrzymując materiały otrzymuje swoją numerację. Odpowiedni wykaz razem z podpisami osób upoważnionych do wystawiania kwitów zostaje przesłany do magazynu głównego. Podpisy na kwitach muszą być czytelne, a kwity każdego wydziału odpowiednio oznaczone (stempel). Do magazynu muszą być przesyłane kolejno według numeracji wszystkie kwity, nawet anulowane. Kwity każdego

wydziału, poukładane według kolejnej numeracji, magazyn główny przesyła w opaskach do rachuby materiałowej za pokwitowaniem. Dzięki temu rachuba nie traci czasu na niepotrzebne wyjaśnienia.

Sposób powyższy okazał się bardzo skuteczny i konieczny przy kilku tysiącach artykułów, tym bardziej, gdy przedsiębiorstwo ma kilka oddziałów i warsztatów.

Zorganizowana w ten lub podobny sposób praca może doskonale unormować życie komórek gospodarczych, jakimi są przedsiębiorstwa państwowe.

4) Księgowość w Centralnym Zarządzie Budownictwa Przemysłowego w roku 1949

Zespół Podkomisji Planowania Centralnej Komisji Koordynacyjnej Państwowych Przedsiębiorstw Budowlanych opracował plan kont dla państwowych i uspołecznionych przedsiębiorstw budowlanych na rok 1949.

Po raz pierwszy w budownictwie polskim prace księgowości oparte będą na jednolitym branżowym planie kont, obowiązującym wszystkie państwowe i uspołecznione przedsiębiorstwa budowlane.

5) Szkolenie księgowych spółdzielni mleczarskich

Okręgowy Oddział Centrali Spółdzielni Mleczarsko-Jajczarskich w Lublinie urządził w miesiącu grudniu 1948 r. dwa siedmiodniowe kursy dla księgowych spółdzielni mleczarskich woj lubelskiego. Kursy, na których przeszkolono 52 księgowych, delegowanych przez spółdzielnie mleczarskie, odbywały się w Delegaturze Centralnego Związku Spółdzielczego w Lublinie.

Głównym zadaniem kursów było zaznajomienie uczestników z zasadami rachunkowości spółdzielni mleczarskich w oparciu o jednolity plan kont.

Program kursu, niezależnie od rachunkowości, obejmował zagadnienia ogólne, jak np. zmiany strukturalne w ruchu spółdzielczym, znaczenie spółdzielni produkcyjnych dla rozwoju wsi, współzawodnictwo pracy w spółdzielniach, wreszcie zagadnienia podatkowe i prawidłowe prowadzenie ksiąg handlowych w świetle przepisów skarbowych.

Specjalny wykład na kursie poświęcono sprawie opracowania planów gospodarczych spółdzielni mleczarskich na rok 1949.

Przeszkolenie księgowych spółdzielni mleczarskich umożliwi tym spółdzielniom przejście z amerykańskiej metody księgowości na jednolity plan kont i ujednostajnienie księgowości we wszystkich spółdzielniach mleczarskich.

6) Osiągnięcia Związku Samopomocy Chłopskiej na odcinku rachunkowości w roku 1948.

Na odcinku rachunkowości rolnej drobnych gospodarstw chłopskich zostało przygotowanych do zamknięcia z dniem 1 lipca 1948 r. — 511 książek rachunkowych za rok 1947/48 oraz rozprowadzonych 1.448 nowych książek rachunkowości rolnej za rok 1948/49. Chodzi o księgi układu inż. Curzytka.

Z PRAKTYKI · DLA PRAKTYKI

(GŁOSY CZYTELNIKÓW)

1) Jeszcze o metodach rozliczania kosztów

W Instrukcji do Jednolitego Planu Kont na str. 58 czytamy: „Klasa 5 i 6 przeznaczone są dla tych przedsiębiorstw, które nie ograniczając się do minimalnego wymagania niniejszej Instrukcji — statystycznego ugrupowania kosztów klasy 4 przy pomocy arkusza rozliczeniowego — prowadzą księgowo kontrolę kosztów wydziałowych. W tych wypadkach zaleca się klasę 5 przeznaczyć na koszty wydziałów ogólnych i pomocniczych oraz ewentualnych obiektów pozazakładowych, klasę 6 zaś — na koszty wydziałów wytwórczych."

Księgowym pozostawia się więc zupełną swobodę przy rozwiązywaniu tego zagadnienia. W praktyce spotykamy też najróżnorodniejsze podejścia, w zależności od wielkości zakładów i procesów produkcyjnych.

W małych zakładach, gdzie procesy produkcyjne są niezbyt skomplikowane, najczęściej koszty pośrednie przenosi się bezpośrednio z kont klasy 4, po ukończonym księgowaniu. Taką właśnie metodą posługuje się prof. W. Skalski i mgr Feige-Górski w swoim przykładzie w „Jednolitym Planie kont".

Metody tej nie można jednak stosować w zakładach średnich i dużych, wówczas bowiem sporządzenie arkusza rozliczeniowego pochłania znaczną ilość czasu, a tym samym opóźnia terminowe sprawozdania. W takich zakładach spotykamy się znów z prowadzeniem kont, na których zapisy przebiegają równolegle z księgowaniam na kontach klasy 4. Układ kont i sposób księgowania omawia obszernie W. Filipowicz w swojej „Księgowości przemysłowej". Metoda ta jest bardzo elastyczna, pozwala bowiem wprowadzać dowolną ilość kont — zależnie od potrzeb — ale wymaga dużego nakładu pracy i nie zawsze bywa przejrzysta

Pragniemy więc na tym miejscu omówić inny, praktyczniejszy sposób notowania kosztów klasy 4, równolegle z ich kontowaniem w księgowości finansowej. Metoda ta — co prawda — musi się mieścić w ramach z góry nakreślonych rozmiarami arkusza rozliczeniowego, daje nam jednak zupełną przejrzystość, pozwala każdego czasu porównywać zgodność zapisów z kosztami klasy 4 księgowości finansowej. Polega ona na wprowadzeniu „Kart rozliczeniowych".

Karta Rozliczeniowa

Konto 462 Podróże, przejazdy i koszty reprezentacyjne

L. p.	Data 1948	Nr. dow. księg	Treść	Suma	Podstawa podziału	Ogólne koszty materiałowe	Ogólne koszty wytwarzania: Oddziały ogólne	Oddziały pomoc.	Oddziały główne A	Oddziały główne B	Koszty admin. fabrycz.	Koszty adm. ogól. i sprzed.	Miejsca obce produkcji: Obiekty pozazakł.	Inwestycje
1.	2. 1.	3	Służbowe karty tramw.	1.300,—	Bezpośrednia	260,—		260,—			260,—	520,—		
2.	3. 1.	16	Dyrektor handlowy	5.000,—	„							5.000,—		
3.	5. 1.	25	Referat zaop. i zbytu	3.000,—	„	1.500,—						1.500,—		
4.	7. 1.	42	Dyrektor techniczny	2.000,—	„						2.000,—			
5.	7. 1.	43	Kierowca samochodów	1.000,—	„		1.000,—							
6.	9. 1.	53	Konwojent surowca	3.500,—	„	3.500,—								
7	10. 1.	60	Majster warszt. ślusar.	600,—	„			600,—						
8.	13. 1.	75	Referat Pracy i Płacy	1.800,—	„						1.800,—			
9	15. 1.	84	Kierownik gosp. rolnego	1.500,—	„								1.500,—	
10	15. 1.	85	Kierowca samochodu	1.000,—	„		1.000,—							
			Stan na 15. 1.	20.700,—		5.260,—	2.000,—	860,—			4.060,—	7.020,—	1.500,—	
11	17. 1.	96	Odbiór urządzeń techn.	3.500,—	„									3.500,—
12	19. 1.	105	Kom. Straży Przem.	1.000,—	„		1.000,—							
13.	21. 1.	110	Dyrektor techniczny	4.000,—	„						4.000,—			
14.	21. 1.	111	Dyrektor handlowy	4.000,—	„							4.000,—		
15.	24. 1.	125	Kierownik gosp. rolnego	600,—	„								600,—	
16	29. 1.	140	Główny księgowy	2.500,—	„							2.500,—		
17.	29. 1.	141	Kalkulator	2.000,—	„						2.000,—			
18.	30. 1.	150	Kierownik sekretariatu	500,—	„							500,—		
19	30. 1.	155	Dyrektor naczelny	3.000,—	„							3.000,—		
20.	31. 1.	160	Referat Zaop. i Zbytu	2.000,—	„	1.500,—						500,—		
			Stan na 31. 1.	33.800,—		6.760,—	3.000,—	860,—			10.060,—	17.520,—	2.100,—	3.500,—

A mianowicie:

1. Karta rozliczeniowa robocizny pośredniej . . . . . . kto 411
2. Karta rozliczeniowa dodatków za godziny nadliczbowe . . . kto 4112
3. Karta rozliczeniowa urlopów robotniczych . . . . . . kto 4114

itd.

Układ poziomy „Kart rozliczeniowych" zawiera wszystkie kolumny arkusza rozliczeniowego, pionowo zaś notujemy poszczególne pozycje konta z klasy 4. Na końcu okresu sumujemy poszczególne „Karty rozliczeniowe", a po porównaniu sum z księgowością finansową przenosimy bezpośrednio na arkusz rozliczeniowy.

Dla przykładu podajemy na str. 55 jedną z takich „Kart rozliczeniowych" — kosztów — konta 462 — Podróże, przejazdy i koszty reprezentacyjne — która zupełnie jasno scharakteryzuje naszą metodę.

J. Kanafa i P. Szlachcic (Wrocław)

2) O kontowaniu narzędzi

Bardzo poważne pozycje w nakładach przedsiębiorstw przemysłowych stanowią narzędzia i przyrządy. W praktyce przyjęło się spisywać je bezpośrednio na klasę 4. Uważam że sposób taki w gospodarce państwowej jest niewłaściwy. Ewidencja taka nie daje gwarancji należytego zabezpieczenia majątku państwowego i stwarza poważne skoki w kosztach własnych w poszczególnych miesiącach. Poza tym bilans, który nie obejmuje już spisanych narzędzi, nie daje właściwego obrazu majątkowego przedsiębiorstwa. Spisanie narzędzi na klasę 4 dopiero po zupełnym zużyciu, wzgl. przy wydaniu nowych narzędzi w miejsce zużytych, nie daje również właściwego obrazu. Uważam, że należałoby stworzyć konto „Narzędzia i przyrządy w eksploatacji". Za wydane narzędzia zostałoby wspomniane konto obciążone. Równocześnie spisywano by miesięcznie pewien określony procent na umorzenie, obciążając tą sumą klasę 4 z równoczesnym uznaniem konta rozliczeniowego „Amortyzacja narzędzi małocennych". Zużyte narzędzia oddawano by do magazynu protokolarnie jako złom, określając wagę i wartość. Na podstawie takiego protokołu uznawano by konto „Narzędzia w eksploatacji" pełną pierwotną wartością danego narzędzia, obciążając wartością złomu klasę 3, a resztą konto rozliczeniowe „Amortyzacja narzędzi małocennych". W końcu roku objęto by inwentaryzacją narzędzia w eksploatacji, wyceniając je przy uwzględnieniu zużycia. Ewentualną różnicę, powstałą między wartością wg spisu a kontem „Narzędzia w eksploatacji" minus saldo na koncie „Amortyzacja narzędzi małocennych" spisano by na różnice kalkulacyjne.

Taki sposób księgowania miałby następujące zalety:

a) równomierne spisywanie wartości narzędzi,
b) dokładną ewidencję narzędzi i przyrządów,
c) właściwy obraz bilansowy przedsiębiorstwa.

Podobnie ma się rzecz ze spisywaniem pasów napędowych. W tym wypadku skoki w narzutach są znacznie większe. Tu również uważam za konieczne stworzenie konta „Pasów w eksploatacji" oraz konta rozliczeniowego „Amortyzacja pasów". Sposób księgowania byłby podobny jak przy narzędziach.

S. Taichman (Bytom)

3) Uwagi o formularzach spisowych i zestawieniach zbiorczych. (Instrukcja F 23 Departamentu Finansowego Min. Przem. i Handlu)

W przedsiębiorstwach podległych Ministerstwu Przemysłu i Handlu obowiązuje Instrukcja F 23 Departamentu Finansowego M. P. i H., regulująca ściśle sposób przeprowadzania spisów inwentarzowych. Instrukcja ta podaje wzór formularza spisowego i formularza zestawienia zbiorczego (wzory te podane były w numerze 10 „Rachunkowości — Podatków").

Uważam, że formularze te są mało praktyczne.

Arkusze spisowe wypełnione przez komisję spisową do rubryki 7 włącznie. w terminach 30. IX., 31. X. i 31. XII. wędrują do księgowości celem wprowadzenia zmian ilościowych pomiędzy datą spisu a 31. XII. (rubryki 8 i 9) oraz dokonania wyceny (rubryki 10—14).

Arkusze obejmujące grupy 00, 01 i 02 leżą bezczynnie przez blisko dwa miesiące, arkusze obejmujące grupy 30—31, 32—34 i 39 przez miesiąc. Dopiero po 31. XII. można na nie wprowadzić zmiany ilościowe, dokonać wyceny, a następnie rozdzielić całość spisów wg planu kont, wpisując poszczególne pozycje na arkusze zbiorcze. Z kolei wprowadza się na arkusze zbiorcze stany książkowe z dnia 31 grudnia, a przez porównanie stanu faktycznego z książkowym wyprowadza się brak lub nadwyżki. Całego opracowania materiału dokonuje się na raz dopiero po 31 grudnia, a więc w okresie największego nawału pracy.

Przesunięcie rubryk 8 i 9 oraz 10—14 z arkusza spisowego na zestawienie zbiorcze ułatwi w znacznej mierze pracę i zaoszczędzi dużo tak cennego w tym okresie czasu.

Uzasadnienie:

1) Przedmioty ujęte w arkuszach spisowych inwentury dokonanej w terminach 30. IX. i 31. X. można przenieść od razu na zestawienia zbiorcze; jest na to blisko jeden, a nawet — dla majątku stałego — dwa miesiące czasu;
2) O wiele łatwiej wprowadzić ilościowe zmiany składników na usystematyzowane zestawienia zbiorcze, niż na arkusze spisowe, gdzie poszczególne przedmioty są rozrzucone na różnych kartach;
3) Dokonując wpisu zmian ilościowych można wprowadzić od razu stan książkowy z dnia 31 grudnia; dane te pochodzą przecież z jednego źródła. W ten sposób dokona się skumulowania dwu dotąd rozdzielonych prac;
4) Zamiast przepisywania rubryk 10—14 z arkusza spisowego na zestawienia zbiorcze nastąpi tylko

wpisanie rubryk 5—7, a wycena uskuteczniona zostanie już na zestawieniach zbiorczych;

5) Wobec opuszczenia na arkuszach spisowych rubryk 8—15 zmniejszy się znacznie ich format, co w dużym stopniu ułatwi posługiwanie się nimi podczas inwentaryzacji w terenie. Np. arkusze spisowe Centralnego Zarządu Przemysłu Naftowego opracowane są na formacie A3. Na skutek opuszczenia wymienionych rubryk zmniejszyłyby się do formatu A4. Natomiast zwiększenie formatu zestawień zbiorczych nie przysporzy specjalnych utrudnień ze względu na to, że opracowanie ich odbywa się w biurze.

J. Działowski (Kraków)

Teksty, które trzeba znać!

INSTRUKCJA F 24

Departamentu Finansowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu z dnia 1 grudnia 1948 r. w sprawie schematu kont osobowych.

1. Z dniem 1. I. 1949 r. wprowadza się w przedsiębiorstwach podległych Ministerstwu Przemysłu i Handlu schemat kont osobowych, objęty załącznikiem do niniejszej instrukcji

2. Podział robocizny na bezpośrednią i pośrednią może być wprowadzony przez zastosowanie symboliki literowej. Konta robocizny bezpośredniej otrzymują wówczas symbol „a", konta robocizny pośredniej symbol „b". Symbole literowe zamieszcza się po symbolu cyfrowym konta.

3. Znosi się oddzielne księgowanie uposażeń władz przedsiębiorstwa oraz podział świadczeń socjalnych na grupy świadczeń ustawowych, umownych i dobrowolnych

4. Wszelkie nakłady osobowe bez względu na to, czy dotyczą działalności operacyjnej, inwestycyjnej, czy pozazakładowej przedsiębiorstwa winny być księgowane na ciężar klasy 4.

5. Rozbudowa kont osobowych w symbolach cztero- lub pięcio- cyfrowych, nie przewidzianych w załączonym schemacie, wymaga zatwierdzenia przez Departament Finansowy Ministerstwa Przemysłu i Handlu

6. We wszystkich przedsiębiorstwach podległych Ministerstwu Przemysłu i Handlu tworzy się „Fundusz nagród i prac zleconych" w wysokości 2% funduszu płac.

   Podstawą obliczenia 2% narzutu z tytułu tego funduszu są składniki nakładów osobowych księgowane na kontach 410 — 415 oraz 420 — 425.

7. „Fundusz nagród i prac zleconych" służy na pokrycie:

   a) nagród zbiorowych i indywidualnych za szczególne osiągnięcia,

   b) nagród w związku z współzawodnictwem pracy,

   c) nagród za osiągnięcia w dziedzinie racjonalizacji i ulepszeń,

   d) wynagrodzeń pracowników własnych i obcych z tytułu prac zleconych i udziału w pracach komisyjnych.

8. Wydatkowanie kwot z „Funduszu nagród i prac zleconych" odbywa się w ramach regulaminów i budżetów zatwierdzonych przez Departament Ekonomiczno-Socjalny Ministerstwa Przemysłu i Handlu.

9. Nadwyżki wynikające z różnicy między narzutem na „Fundusz nagród i prac zleconych" poszczególnych przedsiębiorstw a zatwierdzoną sumą wydatków z tego funduszu podlegają odprowadzeniu do centralnego zarządu na rachunek „Funduszu nagród i prac zleconych". Brakujące poszczególnym przedsiębiorstwom z tego tytułu sumy pokrywane są przez centralny zarząd. Nadwyżki wynikające z różnicy między „Funduszem nagród i prac zleconych" poszczególnych centralnych zarządów a zatwierdzoną sumą wydatków podlegają odprowadzeniu do Ministerstwa Przemysłu i Handlu na rachunek „Funduszu nagród i prac zleconych".

10. Narzut z tytułu „Funduszu nagród i prac zleconych" księguje się na ciężar kont 419 i 429 a na dobro konta „Rozliczenia z tytułu Funduszu nagród i prac zleconych" w klasie I. Na ciężar tego samego konta księguje się przelewy na rzecz centralnego zarządu z tytułu nadwyżki kwoty wynikającej z narzutu ponad kwotę zatwierdzonych wydatków z funduszu. Na ciężar tego konta księguje się również wszelkie wydatki z tego funduszu z tytułu nagród pieniężnych i rzeczowych oraz wynagrodzenia za prace zlecone i udział w pracach komisyjnych

    W identyczny sposób księgowane są operacje dotyczące funduszu w centralnych zarządach i przedsiębiorstwach podległych Ministerstwu Przemysłu i Handlu

    Przelewy na rachunek funduszu nagród i prac zleconych Ministerstwa Przemysłu i Handlu oraz dotacje otrzymane z tego rachunku księguje się również na ciężar, względnie na dobro konta „Rozliczenia z tytułu funduszu nagród i prac zleconych".

11. Narzut na fundusz akcji socjalnej na rok 1949 wynosi 5% nakładów osobowych księgowanych na kontach 410—415 oraz 420—425.

12. Z dniem 1. I. 1949 r. uchyla się narzut na Fundusz racjonalizacji przemysłu w wysokości 0,5% ceny rozliczeniowej fabrycznej.

    Koszty utrzymania instytutów naukowo-badawczych pokrywane są z narzutów administracyjnych.

    Uchyla się przepisy dotychczasowe dotyczące spraw uregulowanych niniejszą instrukcją.

Załącznik do Instrukcji Departamentu Finansowego M. P. i H. Nr F 24.

Schemat kont osobowych

Gr. 1	Podgrupa 2	3	Nazwa 4	Obejmuje 5
41			Robocizna i świadczenia dla robotników	
	410		Robocizna podstawowa	robocizna podstawowa: dniówkowa, akordowa wraz z zachętą akord
	411		Ruchoma część robocizny	nadwyżki akordowe, premie dla pracowników zatrudnionych w systemie dniówkowo-premiowym, premie dla rzemieślników, premie za ciągłość pracy itd. ruchome składniki wynagrodzenia za pracę w normalnych warunkach.
	412		Dodatek wyrównawczy morski i stołeczny	
		4120	Dodatek wyrównawczy	
		4121	Dodatek morski	
		4122	Dodatek stołeczny	
	413		Dodatki za uciążliwość pracy	nocny, za szkodliwość dla zdrowia itp.
	414		Dodatki za pracę w godzinach nadliczbowych, w dni niedzielne i świąteczne	
	415		Wynagrodzenie za urlopy i czas efektywnie nie przepracowany	
		4150	Wynagrodzenie za urlopy	
		4151	Wynagrodzenie za czas efektywnie nie przepracowany	ćwiczenia wojskowe, delegacje do spraw społecznych, na kursy
	416		Świadczenia socjalne	
		4160	Deputat branżowy	
		4161	Deputat opałowy	
		4162	Renty i emerytury wypłacane z własnych środków	
		4163	Pozostałe świadczenia, przewidziane układem zbiorowym pracy	
	417		Ubezpieczenia społeczne	
	418		Fundusz akcji socjalnej	
	419		Fundusz nagród i prac zleconych	
42			Pensje i świadczenia dla pracowników umysłowych	
	420		Pensja podstawowa	
	421		Ruchoma część pensji	
	422		Dodatek funkcyjny, morski i stołeczny	
		4220	Dodatek funkcyjny	
		4221	Dodatek morski	
		4222	Dodatek stołeczny	
	423		Dodatki za uciążliwość pracy	
	424		Wynagrodzenie za pracę w godzinach nadliczbowych, w dni niedzielne i świąteczne	
	425		Wynagrodzenie za urlopy i czas efektywnie nie przepracowany	
		4250	Wynagrodzenie za urlopy	
		4251	Wynagrodzenie za czas efektywnie nie przepracowany	
	426		Świadczenia socjalne	
		4260	Deputat branżowy	
		4261	Deputat opałowy	
		4262	Renty i emerytury wypłacane z własnych środków	
		4263	Pozostałe świadczenia socjalne, przewidziane układem zbiorowym pracy	
	427		Ubezpieczenia społeczne	
	428		Fundusz akcji socjalnej	
	429		Fundusz nagród i prac zleconych	

INSTRUKCJA F 31

Departamentu Ekonomiczno-Socjalnego i Finansowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu z dnia 19 stycznia 1949 roku o księgowaniu wydatków Akcji Socjalnej w roku 1949.

Nawiązując do Instrukcji z dnia 30. X. 1947 r. FSF-8 (DUMP i H 14147 p. 256) i pisma okólnego Departamentu Ekonomiczno-Socjalnego z 15 VIII.1948 r. Nr. ESIIIA/Budż. 49/3 — Ministerstwo Przemysłu i Handlu podaje do wiadomości C. Z. P., wszystkich zakładów pracy oraz przedsiębiorstw bezpośrednio podległych Min. Przemysłu i Handlu schemat kont klasy 2 dla księgowania wydatków Akcji Socjalnej w roku 1949

	Rodzaj akcji	Nr konta
1.	Żłóbki	2900
2.	Stacje opieki nad matką i dzieckiem z dożywianiem	2901
3.	Stacje opieki nad matką i dzieckiem bez dożywiania	2902
4.	Półkolonie	2903
5.	Kolonie	2904
6.	Ogródki jordanowskie i świetlice dziecięce z dożywianiem	2905
7.	Przedszkola	2906
8.	Prewentoria	2907
9.	Wczasy doroczne	2908
10.	Wczasy świąteczne	2909
11.	Higiena osobista i pierwsza pomoc lecznicza	2910
12.	Sport i W. F.	2911
13.	Zapomogi i dotacje dla kas oszczędnościowo-pożyczkowych	2912
14.	Administracja stołówek	2913
15.	Pracownicze ogródki działkowe	2914
16.	Akcja kulturalno-oświatowa	2915
17.	Szkolenie pracowników	2916
18.	Wydatki różne	2917

Na koncie Nr 2817 „Wydatki różne" — księgować można tylko te wydatki, które zostaną dodatkowo ustalone przez Ministerstwo Przemysłu i Handlu.

Wydatki rzeczowe, tzn. „nakłady majątkowe" związane z prowadzeniem poszczególnych rodzajów akcji księgowane być winny w części rodzaju akcji, której dotyczą, np. koszt malowania podłóg w przedszkolu — w części konta 2906 „Przedszkola", zakup kwarcówek dla prewentorium — w części konta 2907 „Prewentoria" itd.

Informujemy i wyjaśniamy!

Redakcja miesięcznika zwraca uwagę Czytelników na to, że dział niniejszy nie ma charakteru czysto indywidualnych informacyj wyjaśnień i pouczeń które innych osób wcale nie obchodzą. Zawiera on wprawdzie odpowiedzi na indywidualne pytania, ale traktuje je jako rozwiązania konkretnych zagadnień z zakresu praktyki rachunkowości. Są one oparte na podstawach ogólnoteoretycznych, nieraz także prawnych i ekonomicznych mają więc znaczenie nie tylko dla wymienionych adresatów, lecz także dla innych Czytelników, bo i ich praktyka przynosi im lub może przynieść zagadnienia takie same lub podobne. Także teoretycy rachunkowości mogą z nich wiele skorzystać widząc praktyczną ilustrację zastosowania reguł teoretycznych na żywych przykładach. Z tych powodów Redakcja poświęca opracowaniu tych „informacyj i wyjaśnień" nie mniej uwagi i staranności niż innym działom miesięcznika.

I. Edmund Mauthner, Kraków.

1. Podatek obrotowy przy wysyłce paczek za pobraniem (zaliczką)

Według obowiązującego dekretu o podatku obrotowym (art. 5 ust. 6) „wyłącza się z obrotu po udowodnieniu prawidłowo prowadzonymi księgami koszty przewozu i ubezpieczenia towarów, wyłożone za nabywcę". Jeżeli więc rachunek za towar obciążony zaliczką (pobraniem) zawiera następujące pozycje:

Cena towaru	. . . .	1000 zł
Koszty opakowania	. . .	100 „
Porto pocztowe	. . . .	150 „
	razem	1250 zł

a nadto koszty zaliczenia pocztowego **200 zł**.

to obrotem podatkowym (brutto) jest wprawdzie suma 1250 zł, ale w myśl powyższego przepisu nadawca ma prawo potrącić kwotę 150 zł, jako zapłaconą za nabywcę towaru. Pozostaje więc obrót podatkowy netto 1100 zł. Warunek „po udowodnieniu prawidłowo prowadzonymi księgami" nie oznacza, że prawo potrącenia mają tylko podatnicy, prowadzący prawidłowe księgi handlowe w rozumieniu rozporządzenia Ministra Skarbu z 31/10 1946, Nr 65/365. Mają to prawo także podatnicy prowadzący księgi uproszczone lub podatkowe w sposób prawidłowy, tj. przepisowy.

Kwota 200 zł nie jest wliczona do rachunku, lecz umieszczona dodatkowo tylko dla informacji odbiorcy, aby ten wiedział, dlaczego pobranie (zaliczka) wynosi 1450 zł, a nie 1250 zł. Nie należy ona więc do obrotu podatkowego; nie otrzymuje jej nadawca, lecz poczta.

Obciążenie odbiorcy przesyłki powinno ograniczyć się do sumy 1250 zł, bo tylko tę sumę ma otrzymać nadawca i tylko ona stanowi jego obrót (brutto). Na tym obciążeniu jednakże sprawa się nie kończy. Zdarzają się bowiem wypadki, że poczta oblicza opłaty nieco niższe, niż wypada według taryfy dla pobrań (zaliczek). Tak np. od pobranych sum ponad 2000—5000 zł należy się według taryfy opłata 135 zł, podczas gdy poczta potrąca tylko 120 zł. Nadawca otrzymuje więc o 15 zł więcej od sumy wstawionej w rachunek dla odbiorcy, a jego obrót (utarg) ze sprzedaży towaru podwyższa się o 15 zł. Tą różnicą należy dodatkowo obciążyć odbiorcę, a uznać konto towarów. To dodatkowe obciążenie jest konieczne dlatego, że odbiorca został uznany nadesłaną sumą o 15 zł wyższą, niż wynosiło jego obciążenie przy nadaniu przesyłki; pozostałaby więc na jego dobro różnica 15 zł, która mu się w rzeczywistości nie należy.

2. Podane kontowanie przedmiotów inwestycyjnych o wartości poniżej 10.000 zł jest prawidłowe. Należałoby tylko otworzyć dla takich przedmiotów osobne **konto przedmiotów małocennych**, bo może być ich więcej niż jeden.

II. Mirosław Gella, Łódź.

Nadwyżka księgowa, wynikająca z otrzymanego od P. Z. U. W. odszkodowania za spalone przedmioty inwestycyjne ponad ich wartość bilansową z lat 1938 i 1939 według mnożnika 25, należy do dochodów nadzwyczajnych i powinna być kontowana w klasie 2.

III. Taichman, Bytom.

1. **Koszty przewozu materiałów i ruchomości,** odkupionych od innego zakładu, który je nabył dla własnych potrzeb, ale je na zlecenie organizacji nadrzędnej odstępuje drugiemu zakładowi. Tak np. zakład A, który otrzymał 10 ton żelaza po 24 zł za 1 kg, odstępuje zakładowi B zbędną część tej partii po 28 zł (z kosztami swego przewozu po 4 zł). Nabywca płaci oprócz tego nowe koszty przewozu po 6 zł, tak że łączny koszt towaru wynosi dla niego 34 zł.

Pytanie pierwsze: Czy klasę 3 należy obciążyć tylko za koszty przewozu od bezpośredniego dostawcy, czy także za następne koszty przewozu?

Odpowiedź: Zasadniczo te dodatkowe koszty przewozu (z zakładu A do zakładu B) powinna pokryć organizacja nadrzędna, bo ona je spowodowała przez jakąś omyłkę dyspozycyjną, wskutek której skierowano za wiele materiałów do zakładu A, a potem przedysponowano zbędną ich część do zakładu B. Jeżeli jednak zakład B musi sam ponosić te koszty (6 zł), to nie powinien obciążać nimi materiałów, lecz specjalne konto klasy 2, aby nie weszły do kalkulacji produktów, do której nie powinny należeć.

Pytanie drugie: Czy można podwyższyć wartość ruchomości z powodu przerzucenia przedmiotów z jednego zakładu na drugi? Np.: zakład A otrzymał dwie jednakowe tokarki, następnie przeniesiono jedną z nich do zakładu B, przy czym transport kosztował 10.000 zł. Czy właściwe będzie wycenienie tej tokarki o 10.000 drożej w zakładzie B niż w zakładzie A?

Odpowiedź podobna do odpowiedzi na pytanie pierwsze. Nie wynika stąd, aby zakład B musiał mieć zawsze takie same koszty transportu ruchomości i materiałów jak zakład A. Różnica może bowiem powstać w razie większej odległości od wspólnego źródła nabycia. Wtedy oczywiście cały koszt transportu pójdzie na klasę 1 lub 3, a nabyte przedmioty będą w bilansie jednego zakładu ocenione wyżej niż w bilansie drugiego.

Pytanie trzecie: W jaki sposób należy przeksięgować koszty przewozu materiałów własnymi środkami transportowymi? Nie można przecież zgodzić się z tym, żeby materiał przewożony własnymi środkami transportowymi kalkulował się taniej, aniżeli ten sam materiał przewożony przez postronne biuro spedycyjne.

Odpowiedź: Koszty utrzymania własnych pojazdów są wykazywane na osobnym koncie, które jest obciążane wydatkami na benzynę paszę dla koni, obsługę, naprawy, amortyzacje pojazdów itp., a uznawane za wykonane transporty w ciężar kont materiałów lub ruchomości, ewentualnie w ciężar konta sprzedaży za transport sprzedanych towarów. Zaliczane stawki transportowe powinny być kalkulowane tak, aby było pokrycie kosztów utrzymania bez zysku lub straty. Stawki te mogą być niższe lub wyższe od stawek, które pobiera obce biuro przewozowe.

2. W myśl instrukcji Państwowego Planu Inwestycyjnego na r. 1949 przedmioty inwestycyjne o wartości poniżej 20.000 zł nie mają być zaliczone do majątku stałego. Jakie konto należy obciążyć przy zakupnie takich przedmiotów?

Jeżeli ten przepis odnosi się także do kontowania takich przedmiotów, to należy je wykazać na osobnym koncie **przedmiotów małocennych** w klasie 3. Jeżeli jednak używalność takich przedmiotów trwa dłużej niż przez bieżący okres gospodarczy, to nie można traktować ich jak materiały, lecz trzeba przeprowadzać od nich amortyzacje według czasu używalności. Inne postępowanie, a więc np. jednorazowe odpisanie całej ich wartości w jednym roku byłoby sprzeczne z ich charakterem. Gdyby zresztą przeprowadzić jednorazowo odpisanie całej ich wartości nabywczej, trzeba by zatrzymać dla ewidencji kontowej przynajmniej po 1 zł dla każdego przedmiotu; wszak i materiały muszą być utrzymywane w ewidencji kontowej, dopóki nie zostały zużyte.

3. **Załączenie biletów kolejowych** do rozliczenia kosztów podróży jest niemożliwe, bo każdy podróżny musi oddać bilet przy wyjściu ze stacji, a nie ma ani duplikatów (wtórników), ani kopii biletów. Załączenie biletów tramwajowych jest możliwe; czy ich należy żądać, to zależy od urzędnika, który sprawdza obliczenie kosztów podróży. Przedłożone bilety tramwajowe nie byłyby zresztą dowodem odbytych wyjazdów, bo można ich nazbierać do woli w każdym wozie tramwajowym.

4. Czy noty memoriałowe (wewnętrzne) muszą być podpisywane przez dyrektora przedsiębiorstwa, zależy od wewnętrznych instrukcyj. Za takim podpisywaniem nie przemawiają żadne szczególne względy, chyba w jakich specjalnych okolicznościach.

5. **Przekazanie zakładu przemysłowego** z jednego zjednoczenia branżowego do drugiego musi się odbyć na podstawie specjalnego inwentarza. Otóż w tym inwentarzu będzie zawarte także saldo rachunku bieżącego między pierwszym zjednoczeniem a jego fabryką, który to rachunek bieżący jest obciążony za dostarczone fabryce materiały, gotówkę itp., a uznawany za ceny sprzedaży wyrobów. To saldo wykazane w aktywach lub pasywach inwentarza przejdzie na nowe zjednoczenie automatycznie bez specjalnego przekazywania, po prostu na podstawie umowy o przejęcie fabryki.

6. **Likwidacja fabryki** i losy salda rachunku bieżącego między zjednoczeniem a jego fabryką. Likwidacja fabryki polega na sprzedaży lub innej realizacji jej aktywów i na pokryciu jej zobowiązań. Zjednoczenie uzna ten rachunek bieżący za ceny sprzedaży aktywów, a obciąży za pokrycie zobowiązań fabryki. Pozostanie z tego saldo czynne lub bierne. O użyciu salda czynnego równie jak o pokryciu salda biernego (niedoboru) zadecydują władze nadrzędne.

IV. Jan Pilch, Warszawa.

Terminowe prowadzenie księgi podatkowej Nr 1.

W sklepie, którego księgę podatkową Nr 1 prowadził pracownik dochodzący w godzinach wieczornych (po zamknięciu), kontrola skarbowa stwierdziła, że jeden rachunek wystawiony tego samego dnia i doręczony razem z towarem na kilka minut przed kontrolą, nie był jeszcze wpisany do tejże księgi. Na tej podstawie Urząd Skarbowy uznał prowadzenie księgi za nieprawidłowe (nie bieżące) i podwyższył podatek obrotowy z 2% na 3%.

Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 31/10. 1946 r. Nr 65/365, o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych zawiera w „Objaśnieniach do księgi podatkowej Nr 1“ następujący przepis w ustępie 3), odnoszący się do tej sprawy: „Towar powinien być zaksięgowany w chwili otrzymania.“ Wynika z tego, że w nieobecności księgowego podatnik musi albo sam. albo przez kogo innego dokonać wpisu nadeszłego towaru do księgi podatkowej Nr 1.

Dekret o podatku obrotowym z dnia 21/12. 1945 Nr 3/23 z r. 1946, art. 17, ustęp 7) punkt 4 stanowi: „Dla podatników, którzy wbrew przepisom nie prowadzoną w ogóle ksiąg handlowych, uproszczonych lub podatkowych, albo prowadzą je nieprawidłowo, podwyższa się o 50% stawki podatku wymienione w ustępie 1 punkt 1 (lit. a), punkt 2 (lit. a) itd“, a więc w danym wypadku z 2% na 3%. „W przypadku rozpoczęcia prowadzenia ksiąg w ciągu roku podatkowego podwyżka stawek podatku ustaje z końcem miesiąca, w którym rozpoczęto prowadzenie ksiąg“. Jeżeli zatem podatnik wcale nie prowadził ksiąg, to podwyższenie stawek jest dopuszczalne tylko za miesiące, przez które księgi nie były prowadzone, a ustaje z końcem miesiąca, w którym rozpoczęto prowadzenie ksiąg. Z tego wynika dalszy wniosek, że w przypadku uchybienia przeciw prawidłowości ksiąg przez spóźniony wpis jednej pozycji podwyższenie stawki podatkowej jest dopuszczalne tylko za ten jeden miesiąc, w którym zaszło uchybienie.

oprac. prof. T. Lulek (Kraków)

VADEMECUM PODATKOWE

mgr A. Wojnarski (Warszawa)

Ściganie przestępstw podatkowych*)

III.

Przepisy szczegółowe prawa materialnego.

Przestępstwa podatkowe wymienione są w rozdziałach 11, 12 i 13 części pierwszej, art. 131—148.

1. Zatajenie albo podanie niezgodnie z rzeczywistością danych, mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego (art. 131 § 1, 2 i 4).

Podatnik, płatnik lub ustawowy przedstawiciel albo zastępca podatnika lub płatnika, który w postępowaniu podatkowym lub wobec płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku zataja dane mogące mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości albo podaje takie dane niezgodnie z rzeczywistością, podlega karze grzywny w wysokości od 1- do 10-krotnej kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie, jeżeli przestępstwo popełniono z winy umyślnej (art. 131§ 1), albo — karze grzywny w wysokości od 1/4- do 2 1/2-krotnej kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie, jeżeli przestępstwo popełniono z winy nieumyślnej. (art. 131 § 2).

Warunkiem odpowiedzialności karno-skarbowej z art. 131 jest aktywny udział sprawcy, jego działanie w postępowaniu podatkowym albo wobec płatnika dokonującego obliczenia lub poboru podatku. Podatnik bierze czynny udział w postępowaniu podatkowym np. wtedy, gdy składa zeznanie podatkowe, deklarację miesięczną dla celów zaliczki na podatek albo jakiekolwiek inne podanie, gdy udziela odpowiedzi na pytania zadawane w toku przesłuchania itp. Przestępstwo z art. 131 może więc być popełnione np. przez podanie fałszywych danych w deklaracji miesięcznej, w zeznaniu podatkowym, w toku udzielania wyjaśnień itp.

Złożenie fałszywych zeznań poza postępowaniem podatkowym (np. wobec poborcy skarbowego w związku z czynnościami egzekucyjnymi) albo bierne tylko zachowanie się podatnika, choćby nawet narażało ono Skarb Państwa na uszczuplenie podatku (np. niezłożenie wcale deklaracji w sprawie miesięcznej zaliczki na podatek, niezłożenie wcale zeznania podatkowego), nie może być zakwalifikowane jako występek podatkowy z art. 131.

Przykłady występków z art. 131:

1) osoby zeznające akt umowy kupna-sprzedaży przed notariuszem (podatnicy) podały niezgodną z rzeczywistością cenę sprzedaży nieruchomości albo zataiły dodatkowe świadczenia umowne;

2) podatnik w deklaracji lub w zeznaniu podatkowym o swoim podlegającym opodatkowaniu dochodzie nie wymienił wszystkich źródeł dochodu (własnych lub współmałżonka);

3) pracownik (podatnik) podał swojemu pracodawcy (płatnikowi) dokonującemu obliczenia i poboru podatku od wynagrodzeń fałszywe dane co do liczby posiadanych na utrzymaniu dzieci;

4) notariusz (płatnik) przy sporządzaniu umowy zamieścił w akcie notarialnym fakty niezgodne z rzeczywistością, mogące mieć wpływ na wymiar podatku od nabycia praw majątkowych;

5) pracodawca (płatnik) w złożonym władzy podatkowej wykazie dla celów podatku od wynagrodzeń podał wypłacone pracownikom swoim wynagrodzenia w kwotach niższych od istotnie wypłaconych albo zataił dodatkowe świadczenia umowne na rzecz tych pracowników.

2. Nierzetelne prowadzenie ksiąg (art. 131 § 3 i art. 132)

W przypadku gdy narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku połączone jest z ukryciem lub nierzetelnym prowadzeniem ksiąg handlowych, uproszczonych lub podatkowych, innej karze podlega sam podatnik (lub płatnik albo ustawowy przedstawiciel lub zastępca podatnika lub płatnika), który w związku z ukryciem lub nierzetelnym prowadzeniem tych ksiąg zataja albo podaje niezgodnie z rzeczywistością dane, mogące mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego, innej zaś karze podlega osoba ukrywająca lub prowadząca nierzetelnie księgi (np. pracownik przedsiębiorstwa, buchalter) oraz osoba, która nadzorując bezpośrednio prowadzenie tych ksiąg dopuściła do ich ukrycia lub nierzetelnego prowadzenia (np. kierownik administracyjny przedsiębiorstwa). W przypadku tym podatnik (lub płatnik albo ustawowy przedstawiciel lub zastępca podatnika albo płatnika) podlega z mocy przepisu art. 131 § 3 karze grzywny w wysokości od 2- do 20-krotnej kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie, natomiast osoba ukrywająca księgi lub prowadząca je nierze-

*) Pierwsza część niniejszego artykułu ukazała się w nrze styczniowym „Rachunkowości-Podatków“.

telnie oraz osoba, która bezpośrednio nadzorując prowadzenie ksiąg dopuściła do ich ukrycia lub nierzetelnego prowadzenia podlega na zasadzie art. 132 karze grzywny w wysokości od tysiąca do miliona złotych.

Zwrócić należy uwagę na to, że odpowiedzialność osoby prowadzącej księgi nie wyłącza odpowiedzialności osoby nadzorującej prowadzenie ksiąg, ani odpowiedzialności samego podatnika; każda z tych osób odpowiada oddzielnie za popełnione przez siebie przestępstwo. Gdyby zatem w konkretnym przypadku ktoś inny prowadził księgi, ktoś inny nadzorował to prowadzenie, a jeszcze ktoś inny był podatnikiem, to i prowadzący księgi, i nadzorujący prowadzenie ich, odpowiadaliby z art. 132, natomiast podatnik odpowiadałby z art. 131 § 3.

W sprawie stosowania przepisów art. 131 § 3 i art. 132 znajdujemy w okólniku z dnia 6 lutego 1948 r. następujące przykłady:

Przykład 1. Podatnik składa miesięczne deklaracje dla celów zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy na podstawie ksiąg prowadzonych nierzetelnie przez jednego ze swoich pracowników. Tym, kto naraża Skarb Państwa na uszczuplenie podatku „w postępowaniu podatkowym" (przez złożenie deklaracji) jest tutaj sam podatnik. Prowadzący nierzetelnie księgi pracownik podatnika nie bierze w tym przypadku udziału w postępowaniu podatkowym, nie jest zastępcą podatnika w rozumieniu przepisów art. 33 § 2 (nie załatwia sprawy cudzej w postępowaniu podatkowym) i nie może być wobec tego pociągnięty do odpowiedzialności karnej z przepisu art. 131 § 3 w związku z art. 131 § 4. W przypadku tym podatnik podlega ukaraniu na zasadzie przepisu art. 131 § 3; prowadzący nierzetelnie księgi pracownik podatnika odpowiada z art. 132.

Przykład 2. Księgi podatnika prowadzi nierzetelnie jeden z pracowników podatnika. Ten sam pracownik zastępując podatnika podpisuje i składa w urzędzie skarbowym miesięczne deklaracje dla celów zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy na podstawie tych nierzetelnie przez siebie prowadzących ksiąg. Tym, kto naraża Skarb Państwa na uszczuplenie podatku „w postępowaniu podatkowym" jest tutaj pracownik podatnika; pracownik ten jest zastępcą podatnika w rozumieniu przepisu art. 33 § 2 i powinien być pociągnięty do odpowiedzialności karnej z przepisu art. 131 § 3 w związku z art. 131 § 4, a nie z przepisu art. 132. Czy i w jakim zakresie odpowiada w tym przypadku sam podatnik, należy rozważyć na tle okoliczności poszczególnej sprawy.

W przypadku, gdyby ukrycia lub nierzetelnego prowadzenia ksiąg dopuścił się sam biorący udział w postępowaniu podatkowym podatnik, podlegałby on ukaraniu jedynie na zasadzie przepisu art. 131 § 3. Gdyby więc np. podatnik złożył zeznanie podatkowe lub deklarację w sprawie zaliczek, powołując się na prowadzone nierzetelnie przez siebie samego księgi, wchodziłby w rachubę tylko przepis art. 131 § 3 (grzywna w wysokości od 2- do 20-krotnej kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie), nie zaś przepis art. 132 (grzywna w wysokości od tysiąca do miliona złotych).

Nadmienić należy, że Ministerstwo Skarbu w okólniku z dnia 6 lutego 1948 r. wyjaśniło, iż przepis art. 131 § 3 może być stosowany tylko w przypadku umyślnego popełnienia występku, tzn. tylko w przypadku udowodnienia, że księgi były prowadzone nierzetelnie z winy umyślnej. Wypływa stąd dalszy wniosek, że w przypadku, gdy księgi były prowadzone nierzetelnie z winy nieumyślnej, podatnik powinien być pociągnięty do odpowiedzialności karnej nie z art. 131 § 3 (wielokrotność grzywny do 20-krotnej kwoty uszczuplenia), lecz ze znacznie łagodniejszego przepisu art. 131 § 2 (uszczuplenie podatku z winy nieumyślnej; wielokrotność grzywny do 2½-krotnej kwoty uszczuplenia).

Wspomnieć jednak należy również, iż w tym samym okólniku wyjaśniono, że fakt nierzetelnego prowadzenia ksiąg nacechowany jest z reguły celowością działania oraz że takie celowe działanie zachodzi np. w przypadku niezaksięgowania choćby jednego tylko rachunku na większą sumę, powtarzającego się nieksięgowania rachunków na mniejsze sumy, księgowania innych kwot niż kwoty wynikające z rachunków itp.

3. Nieprowadzenie wcale, odmowa okazania albo wadliwe prowadzenie ksiąg.

Wszyscy podatnicy podatku obrotowego mają obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, bądź ksiąg uproszczonych, bądź ksiąg podatkowych (art. 84 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym). Kto obowiązku tego nie wypełnia, albo prowadząc księgi odmawia ich okazania uprawnionemu organowi, podlega na zasadzie przepisu art. 138 § 1 karze grzywny w wysokości od 1.000 zł do 100 000 zł.

Prowadzenie ksiąg nierzetelnie, tzn. niezgodnie z prawdą, podlega jak o tym już była mowa, sankcji karnej z art. 131 § 3 albo z art. 132. Od nierzetelnego prowadzenia ksiąg należy odróżniać ich prowadzenie „wadliwie" tzn. nieprawidłowo pod względem formalnym, czyli niezgodnie z przepisami prawnymi albo z zasadami księgowości.

Kto mimo nieuznania ksiąg za dowód w postępowaniu podatkowym z powodu ich wadliwości prowadzi je nadal wadliwie, podlega na zasadzie przepisu art. 138 § 2 karze grzywny w wysokości od 500 do 50.000 zł, bez względu na to, czy występek popełniony został z winy umyślnej, czy też z winy nieumyślnej.

Użycie w treści powołanego przepisu słowa „nadal" oznacza, że nieuznanie ksiąg z powodu ich wadliwości za dowód w postępowaniu podatkowym po raz pierwszy nie powoduje zastosowania wobec podatnika wspomnianej sankcji karnej; powodem ukarania może być dopiero powtórny i następne przypadki wadliwego prowadzenia ksiąg.

W okólniku z dnia 6 lutego 1948 r. Ministerstwo Skarbu wyjaśniło, że dla zastosowania sankcji karnej z art. 138 § 2 jest kwestią obojętną, czy decyzje stwierdzające wadliwe prowadzenie ksiąg dotyczą jednego tylko, czy też różnych okresów rachunkowych, że natomiast istotne znaczenie w tym przypadku posiadają następujące okoliczności:

1) wadliwe prowadzenie ksiąg powinno być stwierdzone w okresach rachunkowych bezpośrednio po sobie następujących,

2) powinny być stwierdzone wadliwości tego samego rodzaju,

3) popełnione wadliwości powinny być w decyzji wymienione

Przepis art. 138 § 2 stosuje się w przypadku stwierdzenia takich wadliwości polegających na formalnych usterkach i brakach, które mają istotne znaczenie i są powodem nieuznania ksiąg za dowód w postępowaniu podatkowym. Wadliwością uzasadniającą zastosowanie przepisu art. 138 § 2 jest np. brak inwentarza lub remanentu towarów.

Natomiast wadliwości polegające na takich formalnych usterkach i brakach, które nie mają w konkretnym przypadku istotnego znaczenia (art. 89 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym) nie uzasadniają kary z art. 138 § 2.

Stan faktyczny przewidywany przez przepisy art. 138 zagrożony jest, jeśli chodzi o księgi handlowe, również sankcją karną z kodeksu karnego, którego art. 280 brzmi: „Kto będąc obowiązany z mocy przepisu do prowadzenia księgowości kupieckiej wcale jej nie prowadzi lub prowadzi ją wadliwie, podlega karze aresztu do miesięcy 6 lub grzywny." W przypadku takiego zbiegu przepisów ustawowych władzą orzekającą jest sąd, a nie władza skarbowa.

Przepis art. 138 pozostaje w logicznym związku z przepisami art. 167 dekretu o postępowaniu podatkowym, na zasadzie którego w przypadku nienabycia karty rejestracyjnej lub nieprowadzenia ksiąg władza podatkowa może zarządzić zamknięcie przedsiębiorstwa.

4. Odmowa wystawienia rachunku (art. 139).

Odmowa wystawienia prawidłowego rachunku zgodnie z rzeczywistością podlega karze aresztu do 6 miesięcy i karze grzywny w wysokości od 500 złotych do 50.000 złotych lub jednej z tych kar. Karze podlega więc np. wymienienie w rachunku mniejszej ilości towarów, niż ilość faktycznie sprzedana, wymienienie w rachunku ogólnej sumy należności w kwocie niższej od rzeczywistej itp.

O odmowie wydania rachunku może być mowa tylko wtedy, gdy ten, komu rachunek powinien być wydany, żąda tego. Nie ma zatem występku z art. 139, gdy nie było żądania wystawienia rachunku.

5. Brak należytego udokumentowania zapisów w księgach (art. 140).

Zapisy dotyczące zakupu rzeczy ruchomej lub świadczenia usług powinny być w księgach należycie udokumentowane w zasadzie rachunkiem, w pewnych zaś przypadkach dowodem wewnętrznym (art. 86 dekretu o postępowaniu podatkowym). Kto będąc podatnikiem zaniedba tego obowiązku, podlega na zasadzie przepisu art. 140 karze grzywny w wysokości od 500 zł do 50 000 zł.

6. Odpowiedzialność płatnika za niepobranie podatku od podatnika oraz za niewpłacenie pobranego podatku (art. 134 i 135).

Płatnik, który umyślnie zaniedba obowiązku obliczenia i pobrania od podatnika należności z tytułu zobowiązania podatkowego lub pobierze ją w kwocie niższej od przepisanej, podlega karze aresztu do 6 miesięcy i karze grzywny w wysokości od 1- do 5-krotnej kwoty uszczuplonego podatku lub jednej z tych kar (art. 134 § 1).

Płatnik, który umyślnie nie wpłaci na rachunek władzy podatkowej pobranych od podatnika sum z tytułu zobowiązania podatkowego, podlega karze grzywny w wysokości od 1- do 5-krotnego niewpłaconego podatku (art. 135 § 1).

W obydwu wymienionych przypadkach, jeżeli występek popełniony został z winy nieumyślnej sprawca podlega karze grzywny w wysokości jedynie od 1/4 do 1 1/4 kwoty uszczuplonego lub niewpłaconego podatku (art. 134 § 2 i 135 § 2).

Różnica pomiędzy s t a n e m f a k t y c z n y m, przewidywanym przez art. 134, a stanem faktycznym, przewidywanym przez art. 135, polega na tym, że w przypadku pierwszym występek polega na całkowitym lub częściowym zaniechaniu wypełnienia przez płatnika ciążącego na nim obowiązku dokonania pobrania podatku od podatnika, w przypadku zaś drugim pobranie podatku zostało dokonane, lecz płatnik nie wpłacając pobranej kwoty na rachunek władzy podatkowej dopuścił się sprzeniewierzenia.

Różnica pomiędzy s a n k c j a m i k a r n y m i z przepisów art. 134 i 135 w przypadku popełnienia występku z w i n y u m y ś l n e j polega na tym, że w przypadku odpowiedzialności z art. 134 można orzec albo areszt, albo grzywnę, albo i areszt, i grzywnę, w przypadku zaś odpowiedzialności z art. 135 muszą być orzeczone równocześnie i areszt, i grzywna.

Przykład występku z art. 134. Pracodawca nie wpłacił do kasy urzędu skarbowego podatku od wynagrodzeń, należnego od zatrudnionych przez niego pracowników, dlatego że podatku tego wcale pracownikom tym przy wypłacie wynagrodzenia nie potrącił.

Przykład występku z art. 135. Pracodawca nie wpłacił do kasy urzędu skarbowego podatku od wynagrodzeń należnego od zatrudnionych przez niego pracowników, pomimo tego, że podatek został pracownikom przy wypłacie wynagrodzenia potrącony.

Nadmienić należy, że w przypadku popełnienia występku z art. 134 lub 135 władza skarbowa, tzn. urząd skarbowy lub urząd rewizyjny, jest władzą orzekającą tylko wtedy, gdy występek popełniono z winy nieumyślnej. Gdyby w toku postępowania karno-skarbowego wyszły na jaw okoliczności świadczące o tym, że występek został popełniony z winy umyślnej, władza skarbowa powinna wstrzymać się z wydaniem orzeczenia karnego i skierować sprawę do sądu, gdyż w tym przypadku występek zagrożony jest zasadniczą karą pozbawienia wolności (areszt do 6 miesięcy), a stosownie do przepisu art. 150 § 1 pkt 1 w sprawach o występki skarbowe, zagrożone karą pozbawienia wolności, orzecznictwo sprawują sądy.

7. Utrudnianie przeprowadzenie oględzin lokalnych, kontroli lub lustracji (art. 136).

Kto utrudnia uprawnionemu organowi władzy skarbowej przeprowadzenie oględzin lokalnych, kontroli lub lustracji, podlega bez względu na to, czy występek popełniony został z winy umyślnej, czy też z winy nieumyślnej, karze grzywny od 200 zł do 100.000 zł.

Utrudniać przeprowadzenie oględzin lokalnych, kontroli lub lustracji — znaczy to przeszkadzać w spełnieniu tych czynności, jednakże nie uniemożliwiać ich całkowicie.

W przypadku, gdy czyn przestępny polega na przekroczeniu przez sprawcę granicy utrudniania, zastosowanie znajdują odpowiednie przepisy kodeksu karnego, a nie przepis art. 136 prawa karnego skarbowego.

Poza granice utrudniania wykracza: 1) użycie przemocy lub groźby bezprawnej w celu zmuszenia urzędnika albo osoby do pomocy urzędnikowi przydanej do zaniechania prawnej czynności urzędowej (art. 129 lub 131 k. k.), 2) dopuszczenie się czynnej napaści na urzędnika lub na osobę do pomocy urzędnikowi przydaną podczas lub z powodu pełnienia obowiązków służbowych (art. 133 k. k.), 3) uszkodzenie lub usunięcie spod rozporządzenia władzy państwowej lub samorządowej przedmiotu znajdującego się w przechowaniu z jej polecenia (art. 138 k. k.), 4) uszkodzenie, usunięcie lub uczynienie bezskutecznymi znaków prawnie umieszczonych przez władzę państwową lub samorządową w celu stwierdzenia tożsamości przedmiotu, w celu zamknięcia tego przedmiotu lub poddania go rozporządzeniu władzy (art. 139 k. k.).

8. Nienabycie karty rejestracyjnej (art. 137).

Kto wbrew przepisom o podatku obrotowym nie nabył karty rejestracyjnej na prowadzenie przedsiębiorstwa (zakładu), posiadanie składu lub wykonywanie zajęcia albo nabył taką kartę za cenę niższą od przepisanej, podlega karze grzywny w wysokości od 1- do 20-krotnej uszczuplonej kwoty.

Każdy przypadek nienabycia karty rejestracyjnej stanowi odrębny występek z art. 137. Podatnik, który nie nabył karty rejestracyjnej więcej niż za jeden rok, zostanie tyle razy ukarany grzywną z art. 137, ile kart rejestracyjnych miał obowiązek nabyć w każdym roku oddzielnie.

W przypadku, gdy występku z art. 137 dopuści się osoba nieznana władzy skarbowej jako podatnik, Ministerstwo Skarbu poleciło (okólnik z dnia 6 lutego 1948 r.) stosować z reguły sankcję karną dotkliwą, wyjąwszy przypadki szczególne.

9. Wykroczenie skarbowe (art. 142).

Naruszenie przepisów o podatkach bezpośrednich, jeżeli nie stanowi występku wyraźnie przewidzianego przepisami prawa karnego skarbowego, jest wykroczeniem skarbowym i na zasadzie przepisu art. 142 podlega karze pieniężnej porządkowej od 20 zł do 30.000 zł.

Wykroczeniem skarbowym jest na przykład: niezastosowanie się do wezwania władzy podatkowej do złożenia wyjaśnień albo do udziału w czynnościach władzy (art. 34 ust. 1 post. pod.), niewykonanie żądania władzy podatkowej przedstawienia odpisów, wyciągów, zestawień, rachunków lub innych danych (art. 34 ust. 2 post. pod.), niezawiadomienie w przepisanym terminie o zmianie adresu (art. 44 post. pod.), niezłożenie w terminie płatności zobowiązania podatkowego wykazów (deklaracyj) w przypadku, gdy obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego wynika bezpośrednio z ustawy (art. 60 post. pod.), nieumieszczenie na widocznym miejscu w lokalu przedsiębiorstwa, zakładu, składu lub zajęcia karty rejestracyjnej (art. 61 ust. 2 post. pod.), niedołączenie do składanych zeznań podatkowych wymaganych załączników (art. 62 post. pod.), nieumieszczenie pełnych tekstów art. 86 i 87 post. pod. oraz tekstu art. 139 prawa karnego skarbowego obok karty rejestracyjnej na widocznym miejscu w przedsiębiorstwach (zakładach) i lokalach służących do wykonywania zajęć (art. 88 ust. 1 post. pod.), nieuzasadniona odmowa zeznań w charakterze świadka (art. 96 ust. 1 post. pod.), nieuzasadniona odmowa przez świadka udzielenia odpowiedzi na zadawane pytania (art. 96 ust. 3 post. pod.), odmowa przez świadka złożenia zamiast przysięgi przyrzeczenia zeznawania prawdy (art. 99 ust. 4 post. pod.), niedostarczenie na pisemne żądanie władzy podatkowej posiadanych danych i informacyj, potrzebnych do ustalenia zobowiązań podatkowych (art. 109 ust. 1 pkt 3 post. pod.), niezłożenie w przepisanym terminie deklaracyj według ustalonego wzoru dla celów zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy (rozporządzenia w sprawie obowiązku wpłacania zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy), niezłożenie przez pracodawcę w przepisanym terminie wykazu potrąceń, sporządzonego według przepisanego wzoru, lub też odpisu listy płacy zawierającej dane niezbędne do sprawdzenia prawidłowości dokonanych potrąceń (art. 14 dekretu o podatku od wynagrodzeń), niezłożenie w przepisanym terminie zeznań podatkowych (§§ 9—12 rozporządzenia wykonawczego do dekretu o postępowaniu podatkowym) itd.

W okólniku z dnia 6 lutego 1948 r. Ministerstwo Skarbu wyjaśniło, że dwa lub więcej działania lub zaniechania należy traktować pod względem prawnym za jedno wykroczenie w przypadku, gdy chodzi o działanie lub zaniechanie powtarzające się i gdy ciągłość wykroczenia w czasie jest widoczna.

O tym, czy w konkretnym przypadku chodzi o jedno wykroczenie ciągłe, czy też o kilka wykroczeń odrębnych należy rozstrzygać według okoliczności danej sprawy. Uznaniu, że w danym przypadku chodzi o jedno wykroczenie ciągłe, nie przeszkadza okoliczność, że czyny lub zaniechania stanowiące ogniwa jednego wykroczenia, miały miejsce w różnych latach kalendarzowych.

Przykład. W miesiącu lutym 1948 r. władza skarbowa stwierdziła, że podatnik nie złożył w przepisanych terminach deklaracji dla celów zaliczek na podatek obrotowy i dochodowy za miesiące październik, listopad i grudzień 1947 r. oraz za styczeń 1948 r. Wszystkie te zaniechania łącznie stanowią jedno ciągłe wykroczenie skarbowe, choć miały miejsce w latach 1947 i 1948.

W przypadku wykroczenia ciągłego w orzeczeniu skazującym powinny być wymienione wszystkie czyny lub zaniechania, stanowiące ogniwa jednego wykroczenia i za wszystkie te czyny i zaniechania powinna być wymierzona jedna tylko kara pieniężna porządkowa w wysokości — stosownie do przepisów art. 43 — najwyżej 30.000 zł.

10. Naruszenie przepisów o opłacie skarbowej (art. 144—147).

Przepisy szczegółowe prawa materialnego w zakresie naruszenia przepisów o podatkach bezpośrednich, pobieranych na rzecz Skarbu Państwa, stosuje się odpowiednio również w przypadku naruszenia przepisów o opłacie skarbowej, zarówno wtedy, gdy chodzi o występki skarbowe, jak i wtedy, gdy chodzi o wykroczenia skarbowe (art. 144).

Prawo karne skarbowe przewiduje nadto trzy następujące przypadki występku skarbowego, gdy chodzi o naruszenie przepisów o opłacie skarbowej: 1) uszczuplenie opłaty skarbowej przez użycie skasowanego znaczka skarbowego podlega karze grzywny w wysokości od 1- do 20-krotnej kwoty opłaty uszczuplonej (art. 145); 2) sprzedawanie skasowanych znaczków skarbowych podlega karze grzywny w wysokości od 5- do 20-krotnej ceny ustalonej przepisami (art. 146); 3) sprzedawanie urzędowych blankietów wekslowych lub znaczków skarbowych po cenie innej od ustalonej przepisami podlega karze grzywny w wysokości od 1- do 10-krotnej różnicy ceny (art. 147).

11. Naruszenie przepisów o daninach komunalnych (art. 148).

W przypadku naruszenia przepisów o daninach komunalnych stosuje się odpowiednio przepisy szczegółowe prawa materialnego mające zastosowanie w przypadku naruszenia przepisów o podatkach bezpośrednich pobieranych na rzecz Skarbu Państwa albo przepisów o opłacie skarbowej.

(c. d. n.)

OKRUCHY BIBLIOGRAFICZNE

Niektóre ciekawe pozycje z literatury radzieckiej:

Jeżow A. I. — Kurs promyszlennoj statistiki, Moskwa 1946, Gospłanizdat, S. 263.

Afanasiew A. — Analiz otczeta promyszlennogo predprijatija, Moskwa 1948, Gosfinizdat, S. 30.

Cemko M. D. i Dudow I. N. — Kurs buchgałtierskogo uczeta w potriebitielskich obszczestwach i rajpotriebsojuzach, Cz. I, Moskwa 1946, Uprawlenije Uczebnych Zawiedienij Centrosojuza, S. 189.
— Charaktieristika sczetow sczetnogo płana osnownoj diejatielnosti sojuzow potriebitielskoj kooperacii, Moskwa 1944, Centrosojuz SSSR i RSFSR, Centralnaja Buchgałtierija, S. 228.

Galperin J. M. — Osnowy buchgałtierskogo uczeta, Moskwa 1940, Gosfinizdat, S. 367.

Kazarin F. W. — Analiz bałansa i finansowyj płan sielpo., Moskwa 1941, Wsiesojuznyj Kombinat Koopieratiwnogo Zaocznogo Obuczenija Centrosojuza SSSR i RSFSR. Pod redakcijej prof. S. P. Dnieprowskogo.

Kozłow G. — Choziajstwiennyj rasczet w socialisticzeskom obczestwie, Moskwa 1944, Gospłanizdat, S. 72.

Atłas Z. — Dienieżnoje obraszczenije w socialisticzeskom choziajstwie, Płan chozwo Nr 1/45, S. 56—71

Łokszin A. — Finansirowanije promyszlennosti SSSR. W pomoszcz ekon. obrazowaniju kadrow, sb 1, 1941, S. 95—121.

Kacenelenbaum Z.S. — Oborotnyje sriedstwa w promyszlennosti, Moskwa, Gospolitizdat, S. 100.

Alter L. — Płan i socialisticzeskoje wosproizwodstwo, Płan choz-wo 1941, Nr 2, S. 45—59.

Galperin J. M. — Obszczije osnowy uczeta proizwodstwa, Obszcz. un-t po powyższeniju ekon. znanij inż. techn. robotnikow, Moskwa 1941, S. 24.

Kutyriew S. M. — Bałans dochodow i raschodow choziajstwiennoj organizacii promyszlennosti. Posobije po sostaleniju płana bałansa dochodow i raschodow Narkomata, gł. upr.-nija i priedprijatija, Moskwa 1941, Gosfinizdat, S. 140.

Sidiełkin N. P. i Umnow A. W. — Buchgałtierskij uczet w kołchozach (Osnownyje położenija) Pod red. N. A. Łoktiewa, Moskwa 1941, S. 104.

Nazarow G. — Buchgałtierskij uczet w kołchozach.

i Sobolewskij L. — Uczeb posobije dla zaocz. obucz. kołch. sczetowod. Pod obszcz. red. W. A. Czuwikowa. Wyp. I — Osnowy buchgałtierskogo uczeta, 1942, S. 88.

Weicman N. R. — Analiz bałansa (kratkoje posobije dla choziajstwiennikow (pod red. A. I. Łozińskogo, Saratow 1942, S 56.

Kasimowskij — Siebiestoimost promyszlennoj produkcji i jeja analiz. Sow. finansy 1942, Nr 2—3, S. 44—49.

Atłas Z. — Sowietskaja krieditnaja sistiema.. Sow. finansy 1944, Nr 10, S. 13—21.

Sziszow W. — Uczet proizwodstwa i kalkulacija siebiestoimosti Moskwa 1941, Gospłaizdat, S. 56.

Bogolepow M.I. prof. — Sowietskaja finansowaja sistiema. Moskwa 1945, Gosfinizdat, S. 54.

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki" wynosi (wraz z przesyłką pocztową) półrocznie zł 750,—. Numer pojedynczy kosztuje zł 125. — **Cennik ogłoszeń:** ogłoszenia za tekstem: cała str. 75 000,— zł, ½ str. 40.000,— zł, ¼ str. 22.000,— zł ⅛ str. 14.000,— zł, 1/16 str. 9.000,— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. **Adres Redakcji: Kraków,** ulica Grottgera Boczna 9/7. — **Adres Administracji: Katowice,** ul. 3 Maja 23, telefon 317-73 — Konto **P. K. O.** Katowice III 309. Druk: P. K. Z. G. Oddział 2 - R 021561